جامعة القاهرة
كلية التجارة
قسم المحاسبة

المحاسبة الضريبية فى منشآت الأعمال

- الضـــريبة على أربـــاح الأشخــاص الإعتباريـــة
- الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدمغة

مراجع
د.رؤوف عبد المنعم

د. جلال مطاوع إبراهيم
د. سيد أحمد عبد العاطي
`د. محمد هشام الحموي
د. محمود عباس حمدي

المحاسبـة الضريبيـة

فــي

منشـآت الأعمـال

- الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
- الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدمغة

د. جلال مطاوع إبراهيم　　　د. سيد أحمد عبد العاطي

د. محمد هشام الحموي　　　د. محمود عباس حمدي

مراجع

د. رؤوف عبد المنعم

كلية التجارة – جامعة القاهرة

٢٠١٦ / ٢٠١٧

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

مر النظام الضريبي المصري بعدة مراحل مختلفة، ولقد أثرت الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها مصر في هذا الهيكل وتأثرت به. وحالياً أصبح النظام الضريبي المصري يتكون من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هما:

أولاً: الضرائب المباشرة على الدخل:

وتتضمن الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وما تلاه من تعديلات.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول:

وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة وتتكون من الضريبة العامة على المبيعات المفروضة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ وما تلاه من تعديلات وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات.

ولما كان قد سبق تناول الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع في المحاسبة الضريبية (١)، فإننا سنتناول في هذا المؤلف الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة العامة علي المبيعات وضريبة الدمغة وذلك في الأجزاء التالية:

الجزء الأول: الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الجزء الثاني: الضرائب غير المباشرة (الضريبة العامة علي المبيعات، وضريبة الدمغة).

والله ولي التوفيق ،،،

الجزء الأول
الضريبة علـــى
أرباح الأشخاص الاعتبارية

مقدمة:

بدأ تطور نظام الضرائب المباشرة على الدخل فى مصر بصدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة للإيراد الذى يكون مصدره رأس المال ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للإيراد الذى يكون مصدره رأس المال والعمل معاً، والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وهما يتشابهان فى أن مصدرهما العمل.

وفى سنة ١٩٤٩ ظهرت الحاجة إلي فرض ضريبة عامة على الإيراد ، حيث لوحظ أن الضرائب النوعية المباشرة لا تُساهم بشكل فعال فى إيرادات الموازنة ، لذلك صدر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الإيراد . وتُعد هذه الضريبة تكميلية للضرائب النوعية السابقة ، وتسرى على صافى الإيراد الكلى الذى يحصل عليه الشخص الطبيعي الخاضع لإحدى الضرائب النوعية.

هذا, وتُعتبر سنة ١٩٨١ بداية مرحلة هامة في طريق إصلاح النظام الضريبي المصري ، حيث جاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لكى يحل محل القانونين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

وينقسم هذا القانون إلى ثلاثة كتب ، حيث أفرد الكتاب الأول منه للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، والتى وردت في خمسة أبواب هى على التوالى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وأخيراً الضريبة العامة على الدخل.

وقد استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الضريبة على شركات الأموال وأفرد لها الكتاب الثانى منه ، وتُفرض هذه الضريبة على صافى الأرباح السنوية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أياً كان الغرض منها ، ويُحدد وعاءها على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها.

أما الكتاب الثالث من القانون فجاء بالأحكام العامة التى تُطبق على الضرائب التى وردت بالكتاب الأول والثانى .

وفى سنة ١٩٩٣ أخذ المشرع بنظام الضريبة الموحدة على الدخل وذلك بمقتضى القانون رقم ١٨٧، وهو قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال . ولقد جاء هذا القانون لتعديل أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وتعلق التعديل أساساً بأن تضمن الكتاب الأول تنظيم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، مع إجراء التعديل اللازم في الكتاب الثانى والثالث لكى تُساير أحكامهما أحكام الضريبة الموحدة.

وأخيراً صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضمن حزمة من

السياسات والإجراءات الاقتصادية التى تهدف إلى تحريك عجلة الاقتصاد من خلال إجراء تغييرات هيكلية فى كل من النظم الجمركية والضريبية والمالية للدولة وبحيث يكون لها آثاراً مستدامة على مختلف القطاعات الاقتصادية .

وينقسم قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى ثمانية كتب، حيث أفرد الكتاب الأول منه لبعض الأحكام العامة ، والكتاب الثاني للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والكتاب الثالث للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، والكتاب الرابع للضريبة المستقطعة من المنبع ، والكتاب الخامس لنظام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة، والكتاب السادس يتناول التزامات الممولين وغيرهم ، والكتاب السابع يتناول العقوبات، والكتاب الثامن والأخير يتناول بعض الأحكام الختامية.

ونظراً لأن الطالب الذى يوجه إليه هذا المؤلف قد سبق له وأن درس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع فى مرحلة سابقة ، فإن تركيزنا فى هذا المقرر سوف ينصب بصفة أساسية على دراسة موضوع الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ،مع الإشارة إلى بعض الأحكام المتعلقة بكل من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (وبشكل محدد الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي) والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية كما وردت بنص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك من خلال الأبواب التالية:

الباب الأول : نطاق سريان الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية وسعرها.

الباب الثاني: تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

الباب الثالث: أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

وفي نهاية هذا الجزء سيتم عرض أسئلة وحالات تطبيقية لهذا الجزء.

الباب الأول
نطاق سريان الضريبة
وسعرها

مقدمة:

استحدث قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فرض ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهو ما لم يكن موجودا في ظل قوانين الضرائب السابقة، حيث كان القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يفرق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، فكانت شركات الأموال والممثلة في الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة، تحاسب ضريبيا عن أرباحها باعتبارها شخص اعتباري وتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال. بينما كانت شركات الأشخاص، وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة، يتم محاسبة كل شريك عن نصيبه في أرباح هذه الشركات، ويخضع للضريبة الموحدة لدخل الأشخاص الطبيعيين، وذلك على اعتبار أن الشريك في مثل هذه الشركات يعد شخص طبيعي. وهذا لا يتفق مع الواقع في كثير من الأحيان حيث نجد في بعض الحالات أن الشركاء في مثل هذه الشركات أشخاص اعتبارية (معنوية) وليست أشخاص طبيعية.

ولقد خالف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذلك النظام الضريبي السابق وأخضع جميع أنواع الشركات على اختلاف أغراضها وأشكالها القانونية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وفي هذه الحالة يتم محاسبة الشركة ضريبيا عن أرباحها وليس الشركاء.

ولقد تناولت المواد من المادة ٤٧ إلى ٥٠ نطاق فرض الضريبة والجهات والشركات الخاضعة لها والمعفاة منها، وسعر الضريبة كالآتي:

<u>أولاً : نطاق فرض الضريبة:</u>

نصت المادة ٤٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تسرى الضريبة على:

١- أرباح الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

٢- أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

١ - إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

أو٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر .

أو٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها .

وبصفة عامة يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في مصر إذا كان مركز إدارته الفعلي بها. ونصت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون، على أن تكون مصر مركز للإدارة الفعلي إذا تحقق حالتان على الأقل من الحالات الآتية:

١ - إذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ قيه قرارات الإدارة اليومية .

٢ - إذا كانت مصر هي المقر الذي ينعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.

٣ - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.

٤ - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

هذا ويلاحظ أن نطاق فرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خرج عن نطاق الإقليمية وأتسع لنطاق العالمية، وأخضع للضريبة الأرباح التي يحققها الشخص الاعتباري المقيم عن مزاولة نشاطه خارج مصر، وغير المقيم عن الأرباح التي يحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

ويقصد بالمنشأة الدائمة وفقاً لأحكام المادة (٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بأنها كل مكان ثابت يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص :

أ- الإدارة . ب - الفرع. جـ - المبنى المستخدم كمنفذ للبيع. د - المكتب.

س - المصنع . ص - الورشة .

هـ - المنجم ، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات.

و- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويُعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع.

ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :

١- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

٢ - الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض .

٣ ـ الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر .

٤ـ الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.

٥ ـ الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأي عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

٦ـ الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاول فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار أليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.

٧ ـ الأعمال الصناعية أو التجارية التى تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أى وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة ، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

وطبقاً لنص المادة رقم (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون يُعتبر السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية، إذا كان نشاطه على نحو كلى أو شبه كلى باسم الشركة، وكانت الشروط التى تنظم علاقاتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التى تُنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة.

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

وتكون أرباح الشخص غير المقيم والمحققة من خلال أي صورة من صور المنشأة الدائمة المشار إليها سابقاً ، خاضعة للضريبة، مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الضريبية الدولية .

ثانياً: الجهات والشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

طبقاً لنص المادة رقم (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يُعد من الأشخاص الاعتبارية التى تسرى عليها الضريبة ما يلى:

١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيًا كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع :

* **يُقصد بشركات الأموال شركات المساهمة سواء كانت قطاع عام أو خاص، وشركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو الخاضعة لأية قوانين أخرى. ولقد وسع المشرع من نطاق سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال عندما أشار إلى سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال أياً كان القانون الذى تخضع له ، وذلك تلافياً لأية مشاكل فى التطبيق ، وحتى لا تدعى بعض الشركات بعدم خضوعها للضريبة بدعوى أنها منشأة بقوانين خاصة أو أنها لا تخضع لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١. وعلى ذلك تسرى الضريبة على أرباح الشركات المنشأة طبقاً لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والذى حل محله القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار، والشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بإصدار قانون الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لاستثمارها ، والشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام[*] (الشركات القابضة والتابعة) ، وشركات وبنوك ووحدات القطاع العام المملوكة بالكامل للدولة والخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣.. إلى غير ذلك من الشركات المنشأة بقوانين خاصة . وتخضع هذه الشركات ، للضريبة مهما كان الغرض منها سواء كانت شركات صناعية أو تجارية أو زراعية أو مالية أو خدمية ، إذ وضعت المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل قاعدة عامة فى بدايتها بفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أياً كان غرضها.**
* **يُقصد بشركات الأشخاص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة أياً كان الشكل القانونى الذى تخضع له. ولقد عامل المشرع الضريبى الأرباح التى تُحققها هذه الشركات**

(*) تنص المادة الأولى من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ على أن شركات قطاع الأعمال العام تخضع لأحكامه . ويُقصد بهذا القطاع الشركات القابضة والشركات التابعة لها . وتتخذ هذه الشركات بنوعيها شكل الشركات المساهمة ، ويسرى عليها فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى القانون المشار إليه وبما لا يتعارض مع أحكامه نصوص قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ولا تسرى أحكام قانون هيئات القطاع العام وشركائه الصادر بالقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ على الشركات المشار إليها.

ضريبياً معاملة أرباح شركات الأموال حرصاً منه على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد . ويرجع السبب وراء ذلك إلى كون هذه الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الاقتصادية والمالية التى تتعامل بها شركات الأموال فى بيئة الأعمال ، بالإضافة إلى أن الضريبة على أرباح النشاط وليس على الشكل القانونى للشركة .

* يُقصد بشركة الواقع الشركة التى تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية. أى أنه يُمكن القول بأن شركة الواقع هى الشركة التى لم تتكون تكويناً قانونياً سليماً ، وهذا النوع من الشركات يُعد قائماً من الوجهة العملية على الرغم من عدم توافر أركانها القانونية . كذلك إذا تجمعت أسهم الشركة المساهمة فى يد مساهم واحد بعد التكوين انقلبت الشركة إلى شركة واقع ولا تُعد شركة مساهمة.

هذا، وقد قضت المادة رقم (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن تُعامل الشركات التى تُباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية، وتُحدد إيراداتها على أساس نقدى ومصروفاتها على أساس الاستحقاق. وتُطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٢- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون:

تكتسب الجمعيات التعاونية واتحاداتها الشخصية الاعتبارية بموجب القوانين المنشئة لها . وتخضع الأرباح التى تُحققها تلك الجمعيات للضريبة على الدخل طبقاً لنص القانون ، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون والتى سنشير إليها فيما بعد.

ومن الأمثلة على هذه الجمعيات التعاونية :

- الجمعيات التعاونية الزراعية الصادر بها القانون ٥١ لسنة ١٩٦١ .
- الجمعيات التعاونية الاستهلاكية الصادر بها القانون ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ .
- الجمعيات الإنتاجية الصادر بها القانون ١١٠ لسنة ١٩٧٥ .

٣ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها:

يُمكن تعريف الهيئة العامة بأنها شخص إدارى عام يُدير مرفقاً يقوم على مصلحة عامة أو خدمة عامة ، وتكون له الشخصية الاعتبارية المستقلة عن الدولة. أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية العامة فقد ورد تعريفها فى القانون المدنى على أنها تشمل الوزارات والمحافظات والجامعات .. وما إلى ذلك . ويُنص فى قانون إنشاء الشخصية الاعتبارية العامة صراحة على أنها شخصية اعتبارية عامة .. وفى حالة عدم النص على ذلك فإن معيار تحديد الشخصية الاعتبارية - عامة أو خاصة - متروك للقضاء كما قضت به المحكمة الإدارية العليا.

هذا، وتقوم الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بأداء خدمات عامة دون هدف تحقيق الربح ، ومن ثم لا يخضع نشاطها للضريبة إلا إذا خرجت عن نشاطها الأصلى ومارست نشاطاً تجارياً أو صناعياً مما يخضع للضريبة على الدخل ، وهذا ما أكده المشرع حين نص صراحة على أن الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة تخضع للضريبة على الدخل بالنسبة لما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

٤- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج، وفروعها فى مصر :

تخضع للضريبة على الدخل الأرباح التى تُحققها البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر سواء أكانت أصلية أو كان مركزها الرئيسى فى الخارج ، وفروعها تعمل فى مصر .

٥- الوحدات التى تُنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة : تقوم وحدات الإدارة المحلية بأداء خدمات عامة للجمهور دون هدف تحقيق الربح ، ومن ثم لا يخضع نشاطها للضريبة إلا إذا خرجت عن نشاطها الأصلى ومارست نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً مما يخضع للضريبة على الدخل الصادرة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ويتأتى قيام وحدات الإدارة المحلية (المحافظات ومجالس المدن والقرى) بإنشاء وحدات اقتصادية تُمارس نشاط اقتصادى بهدف الربح عندما يتحقق لديها فائضاً من الأموال تقوم باستثماره فى إنشاء تلك الوحدات وتشغيلها مما قد يُحقق أرباحاً لتلك الوحدات، وبالتالى تخضع للضريبة على الدخل بالنسبة لما تُحققه من الأرباح.

ثالثاً: الأنشطة والجهات المعفاة من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

وردت هذه الإعفاءات بنص المادة رقم (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل ، والذى يقضى بإعفاء الوحدات والإيرادات والأرباح التالية :

١- الوزارات والمصالح الحكومية ، وهى التى تُشكل الجهاز الإدارى للدولة . وتُقوم تلك الوحدات بتقديم خدمات عامة لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزى لا يتكافئ مع تكلفة تقديم تلك الخدمات ، وبالتالى فهى لا تهدف إلى تحقيق الربح.

٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التى لا تستهدف أساساً الحصول على الربح . هذا الإعفاء تم إلغاءه بمقتضى نص المادة رقم (١٢)من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨، وهذا يعني أن المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة تخضع إيراداتها للضريبة بعد خصم التكاليف واجبة الخصم طبقاً لأحكام هذا القانون.

٣- الجهات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية

الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك فى حدود الغرض الذى تأسست من أجله.
٤ـ الجهات التى لا تهدف إلى الربح وتُباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية . ومن الأمثلة على هذه الجهات الجمعيات التعاونية واتحاداتها، النقابات المهنية الصادر بكل منها قانونها الخاص ، الروابط والنوادى والاتحادات وغيرها من الوحدات التى تُباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو ثقافية أو رياضية - وتُعفى مثل هذه الجهات فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة التجارة أو الصناعة .
٥- أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .
يُقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى أى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أى صلة اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال، ويكون الغرض منها وفقاً لنظامها الأساسى أن تُؤدى إلى أعضائها أو المستفيدين منها تعويضات أو مرتبات دورية أو معاشات محددة ، ويتم تمويل تلك الصناديق عن طريق اشتراكات الأعضاء وما تُساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق.
ويسرى الإعفاء من الضريبة على الأرباح التى تُحققها صناديق التأمين الخاصة فى كافة مجالات الاستثمار ، حتى تتمكن تلك الصناديق من تدبير الموارد المالية اللازمة لتحقيق الأغراض الاجتماعية التى تنشأ من أجلها ، إذ يتمثل الهدف الأساسى لتلك الصناديق فى خدمة أعضائها وليس تحقيق الربح.
ويُعتبر إعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة إعفاءً مطلقاً ودائماً ، أى أنه ليس مقيداً بحجم معين من الأموال المستثمرة أو بمدة معينة.
٦- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتى تنص اتفاقية دولية على إعفائها.
٧- توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ التي لا تقل استثمارها في الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠%)، وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها علي صناديق الاستثمار المشار إليها ، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلي الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ،وعائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية ، وعائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزانة ، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها علي الاستثمار في النقد دون غيره.
٨- ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق

المالية المقيدة فى سوق الأواق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

هذا، وقد تم إلغاء هذا البند بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

٩- العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة على الدخل ٩١لسنة ٢٠٠٥.

لقد أعفى المشرع العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي وتقوم بشرائها للاستثمار فيها ، كما أعفى المشرع الأرباح الرأسمالية التي قد تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عند التصرف في هذه الأوراق سواء بالبيع أو غير ذلك . وبناء على ذلك ، لا يجوز خصم الخسائر الرأسمالية التى قد تنتج عن التعامل فى تلك الأوراق المالية من أية أرباح خاضعة للضريبة قد يُحققها الشخص الاعتبارى من نشاط تجارى أو صناعي.

١٠- توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلي الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:

أ- ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥% في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

ب- ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.

وجدير بالذكر أن الإعفاء هنا ليس كلياً ولكن يجب إضافة ١٠% من قيمة التوزيعات إلي الوعاء الضريبي للشركة القابضة مقابل التكاليف الغير واجبة الخصم ، وهو ما يعنى أن الإعفاء يقتصر على ٩٠% من التوزيعات التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة.

ولقد أقر المشرع هذا الإعفاء منعاً للازدواج الضريبى وذلك على اعتبار أن الأرباح التى تحصل عليها الشركة المستثمرة لأموالها فى رأس مال الشركة الأخرى غالباً ما تكون قد خضعت للضريبة على الدخل فى الشركة التى تم فيها الاستثمار والتى قامت بإجراء تلك التوزيعات للأرباح ، وبالتالى لا يجوز إخضاع تلك الأرباح للضريبة مرة أخرى باسم الشركة أو الجهة التي حصلت عليها.

١١- إعفاء أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشرة سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التى تُحددها اللائحة

التنفيذية لهذا القانون.

وطبقاً لنص المادة رقم (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح أو استزراع الأراضى ؛ وفقاً لما يأتى :

أ- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأى من النشاطين.

ب - إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع الأراضى المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة.

جـ - إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع فقط لحسابها وقامت بزراعة الأرض تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ اعتبار الأرض منتجة وفقاً لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو وفقاً لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة حسب الأحوال.

١٢- إعفاء أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط :

طبقاً لنص المادة رقم (٥٧) من اللائحة التنفيذية للقانون يسرى الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل على الشركات التى لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك فى حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما الشركات التى تبدأ فى مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء.

هذا ، وقد ورد بنص المادة رقم (١٢) من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بأنه ومع عدم الإخلال بحكم البند رقم (٨) من المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يجوز أن يترتب على خصم أى إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أى قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون.

أما بالنسبة للبند رقم (٨) المشار إليه والمتعلق بإعفاء ناتج التعامل في الأوراق المالية المصرية فيسمح بإعفائه حتى ولو ترتب على هذا الإعفاء خسائر مرحلة للسنة أو السنوات التالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون.(تم إلغاء البند رقم ٨ من المادة رقم ٥٠ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤).

هذا ولقد أستثنى القانون من الخضوع للضريبة في المادة (٤٧) جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

رابعاً: سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

اشتملت الفقرة الأولى من المادة ٤٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ ، على سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، حيث نصت على أن تسرى الضريبة بسعر ٢٢،٥% من صافي الأرباح السنوية.

واستثناء من هذا السعر، تخضع أرباح هيئة قناة السويس، والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%.

هذا ونصت المادة (٤٩) أيضا على أنه عند تحديد وعاء الضريبة يقرب الوعاء إلى أقرب عشرة جنيهات أقل. وهذا معناه أنه إذا كانت الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة تبلغ ٨٩٩٧٨ جنيه فيتم محاسبة الشركة عن وعاء ضريبي قدره ٨٩٩٧٠ جنيه وتحسب الضريبة على هذا الوعاء.

وأضاف القانون(٥٣) لسنة ٢٠١٤ المادة (٤٩ مكرراً) والتي نصت على أن تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر ١٠ % من صافى الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف ".

هذا ولقد فرض القانون (٤٤) لسنة ٢٠١٤ ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة ثلاث سنوات إعتباراً من الفترة الضريبية الحالية بنسبة (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. وتم تعديل هذا القانون لتصبح الضريبة الاضافية لسنة واحدة فقط، وبهذا التعديل تستحق عن سنة واحدة والتي تنتهي بعد تاريخ صدور القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤، وأن السنوات التي تلي هذه السنة لا يستحق عنها الضريبة الاضافية.

الباب الثاني
تحديد الدخل الخاضع
للضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية

الباب الثاني
تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية

مقدمـــة :

وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالكتاب الثالث من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥. ويُقصد بالأشخاص الاعتبارية في هذا السياق والتى يُطبق بشأنها أحكام قانون الضريبة على الدخل أى وحدات اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها عامة أو خاصة تُمارس نشاط اقتصادى بهدف تحقيق الربح .. ومن الأمثلة على ذلك شركات الأموال وشركات الأشخاص والجمعيات التعاونية والهيئات العامة والبنوك والوحدات الاقتصادية التى تُنشئها الإدارة المحلية.

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنصوص المواد من (٤٧) إلى (٥٥) من قانون الضريبة على الدخل .وتتعلق هذه الأحكام بكيفية تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة والتكاليف واجبة الخصم من هذه الإيرادات وذلك للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة. وعلى ذلك، يتناول هذا الباب الفصلين التاليين:

الفصل الأول :الايرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثانى:التكاليف الواجبة الخصم.

الفصل الأول
الايرادات الخاضعة للضريبة

<u>أولاً: المبادئ التي تحكم تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:</u>

تنص المادة رقم (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن « تُحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ ، ٢ ، ٣ من المادة رقم ٢٥ من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.

وطبقاً لنص المادة رقم (٥) من القانون المشار إليه تعرف الفترة الضريبية بأنها هي السنة المالية التي تبدأ في أول يناير وتنتهى في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهرًا تتخذ أساساً لحساب الضريبة.

يتضح من نص هاتين المادتين أن هناك ثلاثة مبادئ هامة أخذها المشرع الضريبي في الاعتبار عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة ، وهذه المبادئ هي :

١ ـ مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة:

جرى العرف المحاسبي على أن تقوم المنشأة في نهاية كل فترة مالية بإعداد حساباتها الختامية وميزانياتها ، وذلك حتى يمكن التعرف على نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة وتحديد مركزها المالي في نهايتها .

ولقد ساير المشرع الضريبي اتجاه المحاسبين في الأخذ بمبدأ

الدوريـة ، وقـرر سـريان الضـريبة علـى الأربـاح الصـافية التـي تنـتج خـلال الفتـرة الضـريبية . وطبقـاً لـنص المـادة رقـم (٥) مـن القـانون ٩١ لسـنة ٢٠٠٥ تُعـرف الفتـرة الضـريبية بأنهـا هـي السـنة الماليـة التـي تبـدأ فـي أول ينـاير وتنتهـى فـي ٣١ ديسـمبر مـن كـل عـام أو أي فتـرة مـدتها اثنـا عشـر شـهراً تُتخـذ أساسـاً لحسـاب الضـريبة . ويجـوز طبقـاً لمـا ورد بـنص هـذه المادة أيضاً حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثنى عشر شهراً.

يُوضـح نـص المـادة رقـم (٥) مـن القـانون المشـار إليـه سـابقاً أن السـنة الماليـة للمنشـأة التـي تُحـدد الإيـرادات علـى أساسـها إمـا أن تكـون متفقـة مـع السـنة الميلاديـة - أي أن تبـدأ السـنة الماليـة فـي أول ينـاير وتنتهـى فـي ٣١ ديسـمبر مـن كـل عـام ، وإمـا أن تكـون أيـة سـنة حسـابية أخـرى لا تتفـق بـدايتها ونـهايتهـا مـع السـنة الميلاديـة - كـأن تختـار المنشـأة سـنتها الماليـة بحيث تبدأ مثلاً في أول يوليو وتنتهى في آخر يونيو من السنة التالية.

هذا، ويجوز للممول حتى ولو لم يكن ممسكاً لحسابات منتظمة أن يُحدد أرباحه وفقاً لسنة حسابية قد لا تتفق بدايتها ونهايتها مع السنة الميلادية ، إذا كان له من الظروف ما يدعو إلى ذلك ، وبالذات إذا كانت طبيعة النشاط الذى يزاوله وظروف عمله موسمية مما يستدعى أن تكون سنته المالية متداخلة مع السنوات الميلادية . كما يجوز للممول كذلك أن يُغير بداية السنة المالية التي كان قد حددها قبلاً إلى تاريخ آخر يراه أصلح له تبعاً لظروف نشاطه ، بشرط ألا يستهدف من ذلك انتقاض حقوق الخزانة.

وعلى ذلك ، تسرى الضريبة على نتيجة العمليات التي تمت أثناء مدة معينـة هي سنة ، ولـيس علـى نتيجـة كل عمليـة علـى حدة ، ذلـك أن الأربـاح الخاضـعة للضريبة لا تتبين إلا بعد انتهـاء السـنة الماليـة ، فـإذا كانـت المنشـأة تتخذ السـنة الميلادية أساساً لحسابها ، فإن مبلغ ما تُحققه من الأرباح لا يُمكن معرفته إلا بعد انتهاء آخر يوم فـي السنـة ، أي بعد ٣١ ديسمبر ، وهذه القاعدة تعرف بقاعدة

«سنوية الضريبة» ، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي هي تحقيق الممول لربح صافي في نهاية سنته المالية ، وليس من الضروري أن يكون هذا الربح قد قبض فعلاً.

الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة :

خرج المشرع على مبدأ سنوية الضريبة، وأجاز حساب الضريبة على أرباح مدة تقل عن سنة أو تزيد على اثنى عشر شهراً كما ورد بنص المادة رقم (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. ولقد أوردت المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة وهى كالآتي :

١- الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثنى عشر شهراً :

أ - الفترة المالية الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية.

ب - وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له.

جـ - إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية.

د - عند تعديل الممول نهاية سنته المالية ، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ السنة المالية.

٢- الحالات الى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على اثنى عشر شهراً:

أ- إقفال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.

ب - تعديل الممول نهاية سنته المالية ، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه

الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى.

ويكون سعر الضريبة ، المنصوص عليه في المادتين (٨) و(٤٩) من القانون، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (١٢شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد على أو تقل عن ١٢ شهراً ، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير في الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط.

وطبقاً لنص المادة رقم (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون يجوز لمصلحة الضرائب في جميع الأحوال بناءً على طلب الممول على النموذج رقم (١ طلبات) أن تُرخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافرت الشروط الآتية :

١- أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين (٤٧) و (٤٨) من القانون.

٢- أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة .

٣- وجود أسباب جوهرية لتغيير الفترة الضريبية ، منها :

(أ) طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي .

(ب) تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

٤- أن تكون مدة الفترة الضريبية اثنى عشر شهراً .

٢ . مبدأ استقلال السنوات الضريبية :

يُقصد بمبدأ استقلال السنوات الضريبية اعتبار كل سنة من ناحية الضريبة وحدة قائمة بذاتها ، لها أرباحها وتكاليفها الخاصة بها ، والتي لا تمتد إلى غيرها من السنوات المتقدمة عليها أو التالية لها إلا ما استثنى بنص خاص.

ومن الاستثناءات على مبدأ استقلال السنوات المالية (الضريبية) عملية

ترحيل الخسائر التي حققها الممول (أو المنشأة) في سنة ما إلى السنة أو السنوات التالية وحتى السنة الخامسة من تاريخ تحقيق الخسائر ، وذلك تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون . وسوف نتناول هذه النقطة بالتفصيل في جزء لاحق من هذا المؤلف.

٣ . مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح :

طبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل « تُحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية .. وذلك بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم».

ولقد أوضحت المادة رقم (٢٢) من القانون كيفية تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة حيث نصت على أن « يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح».

وينبغي أن يُراعى أن صافي الربح الخاضع للضريبة ليس هو صافي الربح المستخرج من القوائم المالية للمنشأة (والذى تحدد في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) ، وإنما يجب تعديل صافي الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية للمنشأة بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي محافظة على حقوق الخزانة، وذلك تجنباً للجوء بعض المنشآت إلى طرق احتيالية بغرض تخفيض أرباحها الخاضعة للضريبة.

وهذا ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة رقم (١٧) من القانون والتي تقضى

بـأن « يتحـدد صـافي الـربح علـى أسـاس قائمـة الـدخل المعـدة وفقـاً لمعـايير المحاسبة المصرية، كمـا يتحـدد وعـاء الضريبة بتطبيـق أحكـام هـذا القـانون علـي صافي الربح المشار إليه ».

ويتطلب تطبيق حكم هذه الفقرة ضرورة تعديل الربح الظاهر بـالقوائم الماليـة والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ليصبح متمشياً مـع أحكـام وقواعد التشريع الضريبي وتعليمـات مصلحة الضرائب، ويتحـدد الـربح الضـريبي ووعـاء الضريبة على هذا الأساس كالآتي:

هـذا ، ويترتـب علـى هـذه التعـديلات بالإضـافة أو الخصـم فـروق بـين الـربح المحاسبي والربح الضريبي .

التعديلات على صافي الربح المحاسبي		بيـــــــان
xx		صـافي الربح(الخسـارة)المحاسـبي مـن واقـع حــ/ أ.خ (قائمة الدخل)
		يُضاف إليه:
	xx	إيـرادات معتمـدة ضـريبياً ولكنهـا غيـر مدرجـة بقائمـة الدخل.
	xx	تكـاليف مدرجـة بقائمـة الـدخل ولكنهـا غيـر معتمـدة ضريبياً.
xx		
		يُخصم منه:
	xx	إيرادات مدرجة بقائمة الدخل ولكنها غير معتمدة ضريبياً.
	xx	تكـاليف معتمـدة ضـريبياً ولكنهـا غيـر مدرجـة بقائمـة الدخل.
(xx)		
xx		الربح الخاضع للضريبة

ويُمكن تبويب هذه الفروق إلى فروق زمنية (أو مؤقتة) وفروق دائمة على النحو الآتي :

❖ الفروق الدائمة :

هي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن القواعد الضريبية لبعض بنود الإيرادات والمصروفات التي تظهر في قائمة الدخل .

وتتميز الفروق الدائمة بأن تأثيرها يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها فقط ولا ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية ، أي أنه لا يُوجد لهذه الفروق أية آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل ، فلا يترتب عليها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو أية استقطاعات ضريبية في المستقبل .

ويعنى ذلك أن تأثير الفروق الدائمة ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى قائمة المركز المالي. فهي تُؤدى إلى تخفيض العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها *وفورات ضريبية* ، كما أنها تُؤدى إلى زيادة هذا العبء في الحالات التي ينتج عنها *إضافات ضريبية* .

ومن أمثلة الفروق الدائمة ما يلى :

- **هناك بعض الإيرادات التي يتم خصمها من الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي نظراً لإعفائها(لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية) أو لتلافي الازدواج الضريبي ، ولقد أشرنا إلى هذه الإعفاءات في الفصل الثاني من الباب الأول من هذا المؤلف.**
- **هناك بعض المصروفات تُحمل بالكامل على الإيرادات في نفس الفترة المالية من وجهة النظر المحاسبية ، ولكن قواعد التشريع الضريبي تضع قيود وحدود معينة بالنسبة لهذه المصروفات ،ومن الأمثلة على ذلك المصروفات غير المؤيدة بمستندات التي يتم اعتمادها في حدود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات، عوائد القروض والسلفيات(المدينة) التي وضع لها المشرع حدوداً لا تتعدها والتي سيأتي ذكرها في جزء لاحق من هذا المؤلف.**

❖ الفروق الزمنية (المؤقتة) :

هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في فترة مالية معينة نتيجة اختلاف التوقيت الزمنى لتحميل بعض بنود النفقات والإيرادات على قائمة الدخل ، ويرجع ذلك إلى وجود اختلاف بين السياسات المحاسبية وقواعد

التشريع الضريبي .

وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية ، أي أنه تُوجد لهذه الفروق آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل إذ ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم في المستقبل ، بمعنى أن الفرق المؤقت الذي ينشأ في فترة مالية ويُؤدى إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي خلال فترات مالية معينة سوف ينعكس بالضرورة ويُؤدى إلى تخفيض الربح الضريبي عن الربح المحاسبي في فترات مالية أخرى.

وعلى ذلك فإن تأثير الفروق المؤقتة لا ينصب على قائمة الدخل وحدها وإنما يمتد أيضاً إلى قائمة المركز المالي(في شكل أصول والتزامات ضريبية مؤجلة).

ومن أمثلة الفروق الزمنية (المؤقتة) التي تنشأ بسبب الاختلاف بين السياسات المحاسبية وقواعد التشريع الضريبي ما يلى :

- الفروق التي ترجع إلى اختلاف أساس القياس المحاسبي لبعض بنود التكاليف عن أساس القياس الضريبي لتلك البنود ، إذ تتحدد بنود التكاليف عند تحديد صافي الربح على أساس مبدأ الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة ، ولكن وفقاً للتشريع الضريبي فإن بعض هذه البنود يتم تحديدها على أساس المبدأ النقدي لاعتبارات معينة مثل التبرعات واشتراكات التأمينات الاجتماعية .
- الفروق التي ترجع إلى اختلاف إهلاك الأصول الثابتة للأغراض الضريبية عنه للأغراض المحاسبية بسبب اختلاف طرق ومعدلات الإهلاك الضريبية عن المحاسبية.

فإذا افترضنا أن لدينا أصل ثابت قيمته ٨٠,٠٠٠ جنيه يبلغ معدل إهلاكه للأغراض المحاسبية ٢٠%، بينما يبلغ معدل إهلاكه للأغراض الضريبية ٢٥% فإن تأثير هذا الاختلاف المؤقت خلال سنوات عمر الأصل يكون على النحو التالي:

السنوات	قسط الإهلاك المحاسبي	قسط الإهلاك الضريبي	الفروق المؤقتة	التأثير على كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي
١	١٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	(٤٠٠٠)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
٢	١٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	(٤٠٠٠)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
٣	١٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	(٤٠٠٠)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
٤	١٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	(٤٠٠٠)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
٥	١٦٠٠٠	-	١٦٠٠٠	الربح المحاسبي < الربح الضريبي
الإجمالي	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	-	

من واقع الجدول السابق يُمكن ملاحظة أن مجموع خانة الفروق المؤقتة بين قسط الإهلاك المحاسبي وقسط الإهلاك الضريبي صفر، وهو ما يعنى أن هذه الفروق يتلاشي أثرها الضريبي خلال فترة عمر الأصل المحددة وفقاً لنسبة الإهلاك الأقل سواء كانت مطبقة لأغراض المحاسبة المالية أو لأغراض المحاسبة الضريبية، وهي في مثالنا السابق ٢٠%، أي تتلاشى هذه الفروق خلال عمر الأصل المحدد بخمسة سنوات، حيث أن هذا الاختلاف المؤقت أدى إلى زيادة الربح المحاسبي عن الربح الضريبي في السنوات الأربع الأولى، بينما أدى إلى تخفيض الربح المحاسبي عن الربح الضريبي في السنة الخامسة وبنفس القيم، ويعد هذا تفسيرا لسبب إطلاق تعبير فروق مؤقتة أو وقتية على هذا النوع من الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

خلاصة ما تقدم يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس الإيرادات الإجمالية التي حققها الممول مطروحاً منها التكاليف المختلفة التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات والتي يتوافر فيها الشروط التي نصت عليها المادة رقم (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل ـ والتي سنشير إليها بالتفصيل فيما بعد ـ وبناء على ذلك ، يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي :

صافي الربح الضريبي = الإيرادات الإجمالية المعتمدة ضريبياً

(-) التكاليف المعتمدة ضريبياً.

ومما يجدر الإشارة إليه أن صافي الربح الذى نصل إليه بهذا الشكل لا يخضع بالكامل للضريبة ، إذ أن المشرع الضريبي سمح بإجراء عدة خصومات

من هذا الربح لتفادى الازدواج الضريبي من ناحية ، وقرر إعفاء جزء من الربح الصافي من الخضوع للضريبة مراعاة للظروف الشخصية للممول من ناحية أخرى.

الاستثناءات على مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح:

خرج المشرع على مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح في الحالات الآتية :

أ ـ حالة العمولة أو السمسرة العارضة :

أشرنا فيما سبق إلى نص المادة رقم (٥٧) والتي تقضى بأن تسرى الضريبة على مبلغ العمولة أو السمسرة وذلك بدون أي تخفيض ، وهو ما يعنى عدم خصم أية تكاليف يكون الممول قد تكبدها في سبيل الحصول على مبلغ العمولة أو السمسرة.

ب ـ عوائد السندات التي تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك:

طبقاً لنص المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل تخضع هذه العوائد للضريبة بسعر ٣٢ % وذلك دون خصم أية تكاليف ، ومع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة من قوانين أخرى.

ثانياً : عناصر إيرادات النشاط التجاري والصناعى:

بالرجوع إلى القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك أحكام التشريع الضريبي في هذا المجال ، يُمكن تقسيم إيرادات المنشأة الداخلة في نطاق الضريبة إلى ***إيرادات الاستغلال العادي*** وهى التي تنتج من النشاط الرئيسي للمنشأة ، ***إيرادات فرعية أو ثانوية وعارضة*** وهى لا تتعلق بالنشاط الرئيسي للمنشأة ، ***إيرادات رأسمالية*** وهى إيرادات تنتج من عمليات رأسمالية تُمارسها المنشأة . وسوف نتناول هذه العناصر لتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، وذلك على النحو التالي:

أ ـ إيرادات الاستغلال العادي.

ب ـ الإيرادات الفرعية أو الثانوية والعارضة.

ج ـ الإيرادات رأسمالية.

أ - إيرادات الاستغلال العادي

يُقصد بإيرادات الاستغلال العادي الإيرادات التي ترتبط بالنشاط الرئيسي للمنشأة والذى قامت أصلاً من أجله ، وتتميز هذه الإيرادات بالدورية والاستمرار . ويختلف أساس تحقق الإيراد من منشأة لأخرى باختلاف طبيعة النشاط الذى تقوم به المنشأة ، ومن أهم هذه الأسس أساس تحقق الإيراد بالبيع ، الأساسي النقدي ، أساس الإنتاج ، أساس إثبات الإيراد قبل إتمام الإنتاج ، الأساس الزمنى.

هذا، وتتضمن إيرادات الاستغلال العادي بصفة أساسية الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من بيع سلعة أو تقديم خدمة أو كلاهما معاً . وتظهر هذه الإيرادات بصفة أساسية في قائمة الدخل للمنشأة.

وسوف نُشير فيما يلى إلى تلك الإيرادات والعناصر المرتبطة بها ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر بغرض تحديد إيرادات الاستغلال العادي من الناحية الضريبية.

١- إيرادات مبيعات السلع أو الخدمات:

تُمثل مبيعات السلع أو الخدمات المصدر الرئيسي لإيرادات وأرباح المنشأة. وقد تلجأ بعض المنشآت لوسائل معينة يكون الغرض منها إظهار إيرادات المبيعات بأقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية ، مما قد يُؤثر على صافي الربح المحاسبي . فإذا رغب صاحب المنشأة أو أصحابها في تخفيض عبء الضريبة مثلاً، فإنهم قد يلجأون إلى وسائل معينة من شأنها أن تُؤدى إلى إظهار رقم المبيعات في دفاتر المنشأة بأقل من قيمته الحقيقية مما يُؤدى إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة.

وعلى ذلك ، يجب على الفاحص الضريبي التأكد من أن رقم المبيعات يُمثل المبيعات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية محل الفحص ، وتتمثل أولى الخطوات التي يقوم بها الفاحص في هذا الشأن في فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإيرادات المبيعات ، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أن المنشأة هي التي تقوم بإعداد المستندات الخاصة بالمبيعات مما يتطلب من الفاحص بذل عناية أكبر عند فحص إجراءات الرقابة المتعلقة بإعداد وتسجيل هذه المستندات.

وإذا تبين للفاحص الضريبي أن إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات غير سليمة ، فإنه قد يقوم بإهدار الدفاتر في هذه الحالة ويلجأ إلى التقدير ، ولكن

إذا اطمأن الفاحص إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية فإن عليه أن يقوم ببعض إجراءات الفحص والاختبارات التي تُطمئنه إلى صحة وسلامة رقم المبيعات المسجل بدفاتر المنشأة .

٢ــ مردودات المبيعات:

عند فحص مردودات المبيعات يتعين على الفاحص الضريبي:

أ - أن يُوجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية ، فقد تقوم المنشأة بتسجيل المردودات بالدفاتر ولكن لا تُدرجها في قوائم الجرد مما يترتب عليه تخفيض رقم المبيعات الصافية من ناحية ، وتقليل رقم بضاعة آخر المدة من ناحية أخرى مما يُؤدى في النهاية إلى تخفيض الرقم الظاهر للأرباح.

ب - مراعاة قيد مردودات المبيعات في السجلات المالية بنفس سعر البيع الذى سُجلت به كمبيعات ، حيث قد تلجأ بعض المنشآت إلى إثبات مردودات المبيعات بأعلى من القيمة التي سجلت بها عند البيع - كأن يتم تسجيل المردودات بقيمتها التجارية دون استنزال ما سبق منحه للعميل من خصم تجارى.

مثـال (١) :

بلـغ صافي الربح لإحدى شركات التضامن عـن السنة المـالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ طبقاً للإقرار المقدم من الشركة لمأمورية الضرائب المختصة مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وقد اتضح من الفحص الذى قام به مأمور الضرائب المختص ما يلى :

١- هناك فاتورة مبيعات قدرها ١٥٠٠ جنيه تسلمها العميل فعلاً ولم تثبت في دفاتر المنشأة.

٢- قيدت ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذى يُعادل ١٢٥ % من تكلفتها ، غير أنه اتضح في نهاية السنة أن هذه البضاعة لم تُباع بالكامل لأن هناك بضاعة تكلفتها ١٢٠٠٠ جنيه لازالت متبقية لدى العملاء.

٣- هناك بضاعة مباعة سجلتها الشركة في دفاترها بصافي القيمة البيعية لها وهى ٩٦٠٠ جنيه ، بعد استبعاد ٤ % من قيمة الفاتورة نظير الخصم الذى سمحت به للعميل نظير قيامه بسداد قيمة البضاعة بعد إتمام عملية البيع مباشرة ، ولقد قامت الشركة بترحيل مقدار الخصم المسموح به إلى

حساب الأرباح والخسائر.

٤- هناك مبيعات قيمتها ٤٠٠٠ جنيه تمت في ٢ يناير ٢٠١٦ وسلمت للعميل في ذلك التاريخ ، ولكن الشركة أدرجتها ضمن مبيعات السنة المالية ٢٠١٥ محل الفحص .

٥- هناك مبيعات آجلة لإحدى شركات قطاع الأعمال العام قدرها ٥٠٠٠ جنيه، أُستقطع منها عند السداد ٥٠ جنيه تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري ، ٢٠ جنيه ضريبة دمغة . وقد أدرجت الشركة المبيعات بصافي قيمتها بعد خصم الضرائب المستقطعة.

٦- قام الشريك المدير بالشركة بسحب بضائع خلال السنة للاستخدام الخاص تُقدر تكلفتها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، ولم يُثبت هذه المسحوبات في الدفاتر ، وذلك مع العلم بأن الشركة تُحقق هامش ربح يُقدر في المتوسط بنسبة ٢٥ % من تكلفة البضاعة المسحوبة.

٧- هناك بضاعة تكلفتها ١٥٠٠ جنيه كان قد تم بيعها بمبلغ ١٩٥٠ جنيه ، وارتدت هذه البضاعة للشركة ، ولكن لم تُسجلها كمردودات ولم تدخل ضمن الجرد .

المطلوب :بيان التعديلات التي يقوم الفاحص الضريبي بإجرائها للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

الحـــــل

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	١٢٠٠٠		صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١	١٥٠٠		مبيعات غير مثبتة في الدفاتر.
٢		٣٠٠٠	أرباح بضاعة متبقية لدى الوكلاء لم تباع حتى نهاية السنة المالية (١٢٠٠٠ × ٢٥ %).
٣	٤٠٠		مقدار الخصم المسموح به(٩٦٠٠٠ × ٤÷٩٦). يجب أن تُدرج المبيعات بالإجمالي (أي على أساس سعر الفاتورة)، ولا يُستبعد منها الخصم المسموح به حيث يُعالج على أنه مصروف يُدرج في حساب الأرباح والخسائر.
٤		٤٠٠٠	مبيعات خاصة بسنة ٢٠١٦ ولكنها سجلت ضمن مبيعات سنة ٢٠١٥ .
٥		٢٠	مقدار الضريبة المستقطعة يجب أن يُضاف إلى الربح لأنه كان يتحتم على المنشأة أن تُدرج المبيعات بالإجمالي دون خصم الضرائب المستقطعة. فبالنسبة للضريبة المستقطعة تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري وقدرها ٥٠ جنيه فإنها لا تُعد تكلفة بنص القانون ، وبالنسبة لضريبة الدمغة وقدرها ٢٠ جنيه فإنها تعد تكلفة واجبة الخصم ، وسوف تدرج ضمن الخصومات.
	٧٠		ضريبة الدمغة .
٦	٧٥٠٠		قيمة مسحوبات الشريك يجب أن تُضاف إلي الربح الخاضع للضريبة بعد أن يتم تقييمها على أساس سعر البيع لأنها تُعتبر من قبيل المبيعات (٦٠٠٠ × ١٢٥÷١٠٠ = ٧٥٠٠ جنيه).
٧		٤٥٠	ربح البضاعة التي ارتدت إلى المنشأة ولم تُسجل كمردودات ولم تدخل ضمن الجرد.
	٢١٤٧٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	(٧٤٧٠)		إجمالي الخصومات
	١٤٠٠٠		صافي الربح الخاضع للضريبة.

٣– إيرادات مبيعات المخلفات :

ينتج أثناء ممارسة بعض المنشآت التجارية والصناعية لنشاطها الرئيسي بعض المخلفات . وقد يكون لهذه المخلفات قيمة بيعية تتفاوت أهميتها من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط الذى تُمارسه. فقد تكون إيرادات بيع المخلفات ضئيلة أو غير متكررة وعارضة بالنسبة لبعض المنشآت وقد تكون ذات أهمية بالنسبة لبعض المنشآت الأخرى.

ويجب أن تُدرج المنشأة إيرادات بيع المخلفات ضمن إيراداتها من النشاط العادي أو الثانوي وذلك بحسب طبيعة هذه الإيرادات وأهميتها . غير أن هناك بعض المنشآت التي قد تتبع وسائل محاسبية من شأنها عدم إظهار الإيراد الناتج عن بيع المخلفات ضمن إيراداتها ، ومن هذه الوسائل ترحيل الإيراد الذى تحقق من بيع المخلفات إلى حساب أحد الاحتياطيات مباشرة.

وهذا يُؤدى إلى إظهار رقم الربح المحاسبي بأقل من قيمته الحقيقية نظراً لعدم إدراج إيرادات بيع المخلفات ضمن إيرادات المنشأة ، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر ضرورة إضافة إيرادات بيع المخلفات إلى إيرادات المنشأة وذلك لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي التأكد من إثبات إيرادات بيع تلك المخلفات بالدفاتر ، وذلك بكامل قيمتها ، وعن كامل كمياتها ، وذلك عن طريق ما يلى:

أ ـ التأكد من الكميات المتخلفة عن الإنتاج ومقارنتها بحجم الإنتاج والنسبة المحققة في السنوات السابقة والنسبة المتعارف عليها في الصناعات المثيلة.

ب ـ التحقق من ثمن البيع بالمقارنة مع سعر السوق والقيمة المحصلة فعلاً .

جـ ـ التحقق من صحة المعالجة الدفترية لإيرادات بيع المخلفات وذلك من خلال إدراجها بالدفاتر بإحدى طريقتين هما :

ـ إدراج إيرادات بيع المخلفات في الجانب الدائن لحساب المتاجرة أو حساب الأرباح والخسائر أو

ـ تخفيض تكلفة الإنتاج بالقيمة البيعية للمخلفات.

٤ــ مخزون أول وآخر المدة:

١/٤ ـ عناصر مخزون أول المدة:

١/١/٤ تكلفة مخزون أول المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود:

يظهر هذا المخزون في الجانب المدين من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية . وتُعتبر تكلفة مخزون أول المدة لسنة ما هي نفسها تكلفة مخزون آخر المدة في السنة السابقة عليها.

وعند فحص تكلفة مخزون أول المدة يجب أن يُراعى الفاحص الضريبي ما يلى:

أ ـ يجب أن تكون كميات المخزون من الإنتاج غير التام والخامات والوقود المسجلة بدفتر الجرد متفقة مع قوائم الجرد الخاصة بتلك الأصناف.

ب ـ التحقق من صحة رصيد مخزون أول المدة في سنة الفحص ، وذلك عن طريق مطابقة هذا الرصيد برصيد مخزون آخر المدة في السنة السابقة لسنة الفحص ، مع الأخذ في الاعتبار لأية تعديلات يكون قد تم إجرائها على رصيد مخزون آخر المدة في السنة السابقة من الناحية الضريبية ، بحيث يظهر رصيد مخزون أول المدة في سنة الفحص مطابقاً لرصيد مخزون آخر المدة في السنة السابقة بعد التعديل.

٢/١/٤ مخزون أول المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع :

يظهر هذا المخزون في الجانب المدين من حساب المتاجرة سواء بالنسبة للمنشآت الصناعية أو التجارية . وتُعتبر قيمة بضاعة أول المدة لسنة ما هي نفسها قيمة بضاعة آخر المدة في السنة السابقة.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي مطابقة قيمة بضاعة أول المدة مع قيمتها بجرد السنة السابقة لسنة الفحص مباشرة ، مع الأخذ في الاعتبار لأية تعديلات قد تكون مأمورية الضرائب قد أجرتها على رصيد بضاعة آخر المدة للعام للسابق ، بحيث يظهر رصيد مخزون أول المدة في سنة الفحص مطابقاً لرصيد مخزون بضاعة آخر المدة في السنة السابقة بعد التعديل إن وجد.

٢/٤ عناصر مخزون آخر المدة:

١/٢/٤ تكلفة مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود :

تظهر تكلفة هذا المخزون في الجانب الدائن من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية. ويتعين على الفاحص الضريبي أن يهتم بفحص مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود ، نظراً لأهمية عناصر هذا المخزون في تحديد أرباح المنشأة ، إذ يُمكن للمنشأة تخفيض أرباحها وذلك عن طريق إظهار رصيد مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود بأقل من قيمته الحقيقية . حيث أن إظهار المخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية سوف يُؤدى إلى تضخيم تكلفة الإنتاج التام (والتي تُمثل رصيد حساب التشغيل) ، وأن هذا من شأنه أن يُؤدى إلى تخفيض أرباح المنشأة عند مقارنة تكلفة الإنتاج المغال فيها بإيرادات مبيعات الإنتاج التام بحساب المتاجرة .

ومن الوسائل التي قد تلجأ إليها المنشأة لتخفيض قيمة المخزون ، وفي نفس الوقت تضخيم تكلفة الإنتاج التام:

- قيام المنشأة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بالكامل للإنتاج التام خلال الفترة ، مع عدم تحميل الإنتاج غير التام بنصيبه من هذه التكاليف، وسوف يُؤدى ذلك إلى تضخيم تكاليف الإنتاج التام ، مما يترتب عليه إظهار الأرباح بأقل من قيمتها الحقيقية.
- قيام المنشأة بالمغالاة في نسبة وحدات الإنتاج التالفة أو المعيبة ، مع تحميل صافي خسارة الوحدات التالفة لوحدات الإنتاج التام ، وعدم تحميل وحدات الإنتاج غير التام بنصيبها من تلك الخسارة.
- قيام المنشأة بتقويم مخزون الإنتاج غير التام أو الخامات أو الوقود بأقل من تكلفته الفعلية.

وعلى ذلك ، يجب على الفاحص الضريبي التأكد من صحة وسلامة مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود عن طريق :

أ ـ التأكد من تحميل الإنتاج غير التام آخر المدة بنصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة طبقاً لمعدلات تُحقق العدالة في التحميل.

ب ـ التأكد من أن وحدات الإنتاج التالفة أو المعيبة في الحدود المسموح بها بالنسبة للصناعة التي تعمل فيها المنشأة ، وأن صافي خسارة تلك الوحدات التالفة المسموح بها قد تم توزيعها على الوحدات التامة الجيدة والوحدات تحت التشغيل (غير التامة) آخر المدة.

جـ - الاطلاع على قوائم جرد المخزون من الإنتاج غير التام والخامات ، والتحقق من أن مخزون الإنتاج غير التام قد تم تقويمه على أساس التكلفة الفعلية ، وأن مخزون الخامات والوقود قد تم تقويمه على أساس سعر الشراء (التكلفة الفعلية) حيث أنه لا يمكن تقييم هذه المواد بأي طريقة أخرى نظراً لأنه قد تم الحصول عليها لاستخدامها في الإنتاج وليس بغرض إعادة البيع.

٢/٢/٤ مخزون آخر المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع:

يظهر مخزون آخر المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع في الجانب الدائن من حساب المتاجرة . ويجب أن يتضمن هذا المخزون البضاعة المملوكة للمنشأة والتي تكون موجودة بمخازنها عند إجراء الجرد ، وكذلك البضاعة التي اشترتها المنشأة ولازالت بالطريق لم تصل إلى مخازنها حتى تاريخ الجرد.

ومن ناحية أخرى، إذا تضمن مخزون آخر المدة بضاعة مملوكة للغير مودعة لدى المنشأة كأمانة فإنه يجب استبعاد هذه البضاعة من رصيد المخزون لأنها ليست ملكاً للمنشأة.

ويجب أن يهتم الفاحص الضريبي اهتماما كبيراً عند فحصه لمخزون البضاعة آخر المدة لما له من تأثير كبير على رقم مجمل الربح ورقم صافي الربح ، وبالتالي على قيمة وعاء الضريبة . إذ تستطيع المنشأة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة إذا هي قامت بتخفيض قيمة مخزون بضاعة آخر المدة . وقد تلجأ المنشأة إلى تخفيض قيمة المخزون إما عن طريق إخفاء جزء من كمية مخزون البضاعة كأن تتعمد المنشأة مثلاً عدم إدراج البضاعة المشتراة في نهاية السنة المالية ولا زالت بالطريق ضمن مخزون آخر المدة ، أو عن طريق تخفيض القيمة الإجمالية للمخزون التي توصلت إليها المنشأة وفقاً للقواعد المحاسبية المتبعة بنسبة معينة لمواجهة احتمال انخفاض الأسعار في السنة أو السنوات التالية ، ويعتبر مقدار هذا التخفيض بمثابة احياطي لا يجوز اعتماده ضمن التكاليف طبقاً

لنص المادة رقم (٢٤ بند ١) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وعلى ذلك، يتعين على الفاحص الضريبي التأكد من صحة جرد مخزون بضاعة آخر المدة من حيث الكمية والقيمة . فمن حيث الكمية يتعين على الفاحص التأكد من أن قوائم جرد البضاعة تتضمن البضاعة المملوكة للمنشأة بالكامل سواء كانت موجودة بمخازنها أو مشتراة وما زالت بالطريق أو كانت مودعة لدى الغير كأمانة ، وعليه أيضاً أن يتأكد من عدم وجود عجز في نهاية المدة ، وإذا وجد عجز بنسبة معينة تتفق مع نسب العجز السائدة في المنشآت المثيلة يمكن التجاوز عنه ، أما إذا تجاوز العجز هذه النسبة فيتعين بحث أسباب ذلك والتصرف على ضوء ما يسفر عنه البحث.

أما من حيث قيمة المخزون من البضاعة آخر المدة فيجب أن يوليها الفاحص عناية كبيرة ، إذ أنه يُمكن عن طريق التلاعب في طريقة التقويم المتبعة من سنة لأخرى التأثير على رقم الأرباح تأثيراً مباشراً.

ولذلك يجب أن يتحقق الفاحص من أن المنشأة تسير على مبدأ الثبات بالنسبة للسياسة المتبعة في تقويم مخزون آخر المدة . والمنشآت عموماً لها الحق في تقويم البضاعة في نهاية السنة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وذلك طبقاً لمبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها ، والمقصود بالتكلفة هو ثمن الشراء الفعلي مضافاً إليه مصروفات الشراء الأخرى التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على البضاعة مثل مصاريف النقل والتأمين والشحن والرسوم الجمركية وغيرها. وفي هذه الحالة يتعين على الفاحص التحقق من السعر الأقل مستندياً.

من ناحية أخرى ، يجب أن يأخذ الفاحص في اعتباره أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي يمكن فيها تقويم بضاعة آخر المدة بأقل من تكلفتها كما في حالة تلف البضاعة أو تغير موضتها بحيث تتوقع المنشأة أن التصرف فيها لابد وأن يتم بأسعار أقل من تكلفتها . وفي مثل هذه الحالات ، يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات الطريقة التي تم تقويم البضاعة على أساسها وأسبابها مع

إيضاح فروق التقويم.

٣/٢/٤ الأرباح الناتجة من تقويم بضاعة آخر المدة بالفروع :

قد تظهر بعض المشاكل عند فحص بضاعة آخر المدة بالفروع التابعة للمنشأة. وتنشأ هذه المشاكل عندما تقوم المنشأة بتوريد البضاعة إلى فروعها المحلية على أساس سعر البيع وليس على أساس ثمن التكلفة ، وبالتالي يتم تقويم بضاعة آخر المدة لدى الفروع بسعر يزيد بمقدار الأرباح المضافة بواسطة المركز الرئيسي. وهذا الربح لا يُعتبر ربحاً حقيقياً لأن الربح لا يتحقق إلا بالبيع الفعلي للبضاعة ، كما أن المنشأة وفروعها تُعتبر وحدة واحدة ، وبناء عليه يجب استبعاد هذا الربح عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما إذا كانت هذه الأرباح ناتجة عن توريد المنشأة بضاعة لفروعها بالخارج ، فإن ربح تقويم بضاعة آخر المدة في هذه الحالة يخضع للضريبة سواء كانت هذه الفروع الخارجية تابعة أو مستقلة ، والسبب في ذلك أن هذه الأرباح تحققت من عمليات تمت في مصر.

مثال (٢) :

بلغ صافي الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت ٢٢٨٠٠ جنيه في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب المتاجرة لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١- أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ ٦٨٠٠،وهو يُمثل سعر السوق للبضاعة بعد تخفيضه بنسبة ١٥ % ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق أقل من التكلفة ، وأن المنشأة اعتادت تقدير بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.

٢- أن هناك بضاعة مشتراة تكلفتها ٤٥٠٠ جنيه تم تسجيلها في الدفاتر كمشتريات ، لكنها لم تصل بعد لمخازن الشركة ولم تدرج ضمن قوائم الجرد.

المطلوب :

بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي

للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة .

الحل:

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	٢٢٨٠٠		صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١	١٢٠٠		مقدار التخفيض في سعر السوق للبضاعة ، حيث تُقَوَّم البضاعة على أساس سعر السوق . بدون تخفيض . لأنه أقل من التكلفة وذلك طبقاً للسياسة التي تتبعها المنشأة ، ويحسب مقدار التخفيض الذى يُرد إلى الأرباح كالآتي : سعر السوق للبضاعة = ٦٨٠٠ × ١٠٠÷٨٥ = ٨٠٠٠ جنيه. قيمة بضاعة آخر المدة كما قدرتها المنشأة = (٦٨٠٠) جنيه. مقدار التخفيض الذى يُرد إلى الأرباح ١٢٠٠ جنيه.
٢	٤٥٠٠		قيمة البضاعة المشتراة، والتي لازالت بالطريق، ولم تدرج بقوائم الجرد . والسبب في إضافة قيمة هذه البضاعة للأرباح هو أن المنشأة قد أدرجت تكلفتها ضمن المشتريات ، أي احتسبتها ضمن التكاليف ، وبالتالي فإنه من العدل إدخالها أيضاً ضمن الإيرادات .
	٢٨٥٠٠		الربح الخاضع للضريبة على الدخل .

مثـــال (٣) :

بلغ صافي الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت الصناعية ١٨٦٠٠ جنيه في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب المتاجرة لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١ ـ أظهرت كشوف الجرد وجود نقص في تقويم المخزون قدره ٢٢٠٠ جنيه نتيجة أخطاء حسابية، وتكرار قيد بعض الأصناف، وعدم تسجيل البعض الآخر، كما تبين أن هذه الكشوف تتضمن بضاعة مباعة للغير ولكنها مازالت في مخازن المنشأة قيمتها ٢٦٠٠ جنيه.

٢ ـ يتضمن المخزون من الخامات آخر المدة مواد تالفة تبلغ تكلفتها ١٥٠٠

جنيه ليس هناك أمل في استخدامها في الإنتاج، وليس لها قيمة بيعية.

٣ ـ أن مخزون الإنتاج التام آخر المدة قدر بمبلغ ١٠٨٠٠ جنيه وهو يُمثل تكلفة مخزون الإنتاج التام بعد تخفيضها بنسبة ١٠ % ، وذلك مع العلم بأن التكلفة أقل من سعر السوق.

المطلوب :بيان التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	١٨٦٠٠		صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١		٢٦٠٠	قيمة بضاعة ملك الغير أدرجت ضمن قوائم الجرد.
٢	٢٢٠٠		مقدار النقص في تقويم المخزون والذى يرجع إلى أخطاء حسابية في التسجيل.
		١٥٠٠	تكلفة المواد التالفة التي يجب استبعادها من مخزون المواد الخام ، مما يترتب عليه ضرورة. تخفيض أرباح المنشأة بنفس القيمة
٣	١٢٠٠		مقدار التخفيض في تكلفة مخزون الإنتاج التام حيث يقوَّم المخزون على أساس التكلفة ـ بدون تخفيض ـ لأنها أقل من سعر السوق . ويحسب مقدار التخفيض الذى يُرد إلى الأرباح كالآتي : تكلفة مخزون الإنتاج التام = ١٠٨٠٠ × ١٠٠÷٩٠ = ١٢٠٠٠ جنيه. قيمة مخزون الإنتاج التام كما قدرتها المنشأة = (١٠٨٠٠) جنيه. مقدار التخفيض الذى يُرد إلى الأرباح ١٢٠٠ جنيه.
	٢٢٠٠٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	(٤١٠٠)		إجمالي الخصومات
	١٧٩٠٠		الربح الخاضع للضريبة على الدخل .

ب - عناصر الإيرادات الفرعية أو الثانوية والعرضية

يُقصد بالإيرادات الثانوية والعرضية الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من عمليات خارجة عن نطاق نشاطها الأصلي ، ولكنها تكون ذات صلة ولو غير مباشرة بأصول المنشأة وممتلكاتها . وهذه الإيرادات لا تكون متكررة ، وإن تكررت لا يكون ذلك بصفة منتظمة.

وتشمل هذه الإيرادات، على سبيل المثال ، الفوائد التي تحصل عليها المنشأة من وراء استثمار فائض أموالها فى شكل ودائع لدى البنوك ، إيرادات الأوراق المالية (الأسهم والسندات) ، المنح والإعانات والتعويضات التي تحصل عليها المنشأة، إيرادات تأجير أحد أصول المنشأة للغير ، أرباح المنشأة من عمليات صرف العملات الأجنبية ، الأرباح الناتجة من عمليات المضاربة فى البورصة والتي تقوم بها المنشأة بواسطة أموالها المملوكة لها والمدرجة ضمن الأصول بالميزانية، المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ، فوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من عملائها ، إيرادات تأجير حوائط المنشأة للصق الإعلانات عليها .. وغيرها.

وتظهر الإيرادات الفرعية أو الثانوية أساساً فى حساب الأرباح والخسائر للمنشأة سواء كانت المنشأة تجارية أو صناعية. وسوف نُشير فيما يلى إلى بعض عناصر تلك الإيرادات ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر وذلك بهدف الوصول إلى المعالجة الضريبية السليمة لتلك الإيرادات.

١ - إيرادات الأوراق المالية :

تقوم بعض المنشآت باستثمار فائض أموالها فى شراء الأوراق المالية ، وذلك للاستفادة من عوائدها . وتتخذ الأوراق المالية العديد من الصور من أهمها الأسهم، السندات، صكوك الاستثمار، صكوك التمويل ، وثائق الاستثمار.

وإذا كان نشاط الاستثمار فى الأوراق المالية لا يُعتبر من الأنشطة الرئيسية للمنشأة ، فإن الإيرادات الناتجة عنه تُعتبر إيرادات ثانوية أو فرعية . وتُرحل هذه الإيرادات إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر للمنشأة . أما الأوراق المالية نفسها فتعتبر أصل ، وتُدرج ضمن أصول المنشأة بالميزانية.

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي أن يأخذ فى الاعتبار الأمور التالية عند فحص الإيرادات التي قد تحصل عليها المنشأة من استثماراتها فى الأوراق المالية :

أ ـ التحقق من صحة إجراءات القطع لجميع إيرادات الأوراق المالية التي تملكها المنشأة بمراعاة تواريخ استحقاق كوبونات تلك الأوراق المالية المعلنة ببنوك صرفها بغض النظر عن تحصيل تلك الكوبونات.

ب ـ مراعاة الإعفاءات التي قررها المشرع الضريبي لعوائد الاستثمارات في الأوراق المالية ، والتي تتضمن الإعفاءات التي وردت بنص المادة (رقم٥٠) من القانون:

١/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٧) من المادة رقم (٥٠):

أ ـ توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية (المدفوعة للغير)بشرط :

- أن تكون تلك الصناديق منشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٢ وتعديلاته.
- ألا يقل استثمار صناديق الاستثمار في الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن ٨٠%.

ب ـ توزيعات صناديق الاستثمار القابضة (المدفوعة للغير)بشرط أن يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها في رقم (أ).

ج ـ توزيعات الأرباح التي تحصل عليها صناديق الاستثمار (محصلة ومدرجة في حسابات الصناديق) بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، أي أنه يتم إعفاء ٩٠% من توزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق .

د- عائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية .

هـ ـ أرباح صناديق الاستثمار بشرط أن يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره (صندوق استثمار بنك مصر ـ عائد يوم بيوم ـ صندوق استثمار البنك الأهلي النقدي ـ صناديق استثمار البنوك الأخرى ذات الطبيعة المماثلة).

ى- عائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزانة.

٢/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٨) من المادة رقم (٥٠):

ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأواق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

هذا، وقد تم إلغاء هذا البند بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وهو ما يعنى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من هذا التعامل للضريبة طبقاً لهذا

القانون ، ثم صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ والذى أشار فى المادة الثانية منه إلى وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها فى القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمدة عامين تبدأ فى ٢٠١٥/٥/١٧.

وهكذا يتضح أن المشرع قد أوقف فرض الضريبة لمدة عامين على الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج عن بيع الأوراق المالية المملوكة للشخص الاعتباري من الخضوع للضريبة إذا كانت هذه الأوراق مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية . وبناء على ذلك ، إذا لم تكن الأوراق المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية فإن الأرباح التي قد تترتب عن التعامل فى هذه الأوراق تخضع للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، مع السماح بخصم ما قد يترتب على هذا التعامل من خسائر من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي الخاضعة للضريبة ، وسوف نشير إلى هذه النقطة بالتفصيل عندما نتناول الإيرادات الرأسمالية فى الفصل القادم.

٣/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٩) من المادة رقم (٥٠):

العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة على الدخل ٩١لسنة ٢٠٠٥.

لقد أعفى المشرع العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي وتقوم بشرائها للاستثمار فيها ، كما أعفى المشرع الأرباح الرأسمالية التي قد تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عند التصرف في هذه الأوراق سواء بالبيع أو غير ذلك .

وبناء على ذلك ، لا يجوز خصم الخسائر الرأسمالية التي قد تنتج عن التعامل في تلك الأوراق المالية من أية أرباح خاضعة للضريبة قد يُحققها الشخص الاعتباري من نشاط تجارى أو صناعي.

٤/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (١٠) من المادة رقم (٥٠):

توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلي الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:

أ‌- ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥% في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

ب. ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.

وجدير بالذكر أن الإعفاء هنا ليس كلياً ولكن يجب إضافة ١٠% من قيمة التوزيعات إلي الوعاء الضريبي للشركة القابضة مقابل التكاليف الغير واجبة الخصم ، وهو ما يعنى أن الإعفاء يقتصر على ٩٠% من التوزيعات التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة.

ولقد أقر المشرع هذا الإعفاء منعاً للازدواج الضريبي وذلك على اعتبار أن الأرباح التى تحصل عليها الشركة المستثمرة لأموالها فى رأس مال الشركة الأخرى غالباً ما تكون قد خضعت للضريبة على الدخل فى الشركة التى تم فيها الاستثمار والتى قامت بإجراء تلك التوزيعات للأرباح ، وبالتالى لا يجوز إخضاع تلك الأرباح للضريبة مرة أخرى باسم الشركة أو الجهة التي حصلت عليها.

٢- الفوائد الدائنـــة :

تتضمن هذه الفوائد على سبيل المثال ، فوائد القروض أو السلفيات ، فوائد البيع بالتقسيط ، فوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من عملائها عند تأخرهم فى سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة...

ويجب على الفاحص الضريبي أن يُفرق فى المعاملة الضريبية للفوائد الدائنة من حيث كون هذه الفوائد متصلة بمباشرة المهنة أم غير متصلة بمباشرة المهنة وذلك على النحو التالي:

١/٢ الفوائد المتصلة بمباشرة المهنة : وهى الفوائد التي تنتج من رؤوس الأموال المنقولة المتصلة بمباشرة المهنة ، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تستثمر جزءاً من رأسمالها فى أعمال التسليف والإقراض ، وكذلك المنشآت العقارية والمنشآت التي تبيع بالتقسيط.

وتخضع هذه الفوائد بالكامل للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي. ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من قيمة المستحق منها بالكامل، حتى ولو لم تكن المنشأة قد قبضتها فعلاً، والتحقق كذلك من أن هذه الفوائد مدرجة كبند مستقل بحساب الأرباح والخسائر أو واردة ضمن الإيرادات بحساب المتاجرة أو حساب الإيرادات والمصروفات.

٢/٢ الفوائد غير المتصلة بمباشرة المهنة : وهى الفوائد التي تنتج من رؤوس الأموال المنقولة الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة ، ولكنها غير متصلة بمباشرة المهنة . ومن الأمثلة على ذلك قيام بعض المنشآت باستثمار جزء من رأس مالها فى شراء السندات التي تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك . وتخضع عوائد هذه السندات للضريبة بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف ، ويتم حجز الضريبة المستحقة من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وذلك طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل . ومن الأمثلة على ذلك أيضاً أذون وسندات الخزانة والتي تخضع للضريبة بسعر ٢٠% دون خصم أي تكاليف ، ويتم حجز الضريبة المستحقة من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وذلك طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل*.

هذا، ويحق للممول استنزال الضرائب المخصومة وفقاً لحكم المادة (٥٨)من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي, مع مراعاة عدم خصم الضرائب المخصومة وفقاً لحكم هذه المادة إذا كان صافي الوعاء الخاضع للضريبة خسارة ، كذلك لا يجوز خصمها خلال فترة الإعفاء الضريبي ، وفي حالة وجود أوعية مستقلة يتم خصمها من الضريبة على تلك الأوعية وفي حدودها، وفى جميع الأحوال لا يتم ترحيل المبالغ المخصومة وفقاً لحكم المادة (٥٨) من القانون إلى السنوات التالية .

وجدير بالذكر أنه يتعين ،طبقاً لحكم البند الأول من المادة رقم (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً من العوائد (الفوائد) المدينة التي تحملتها فى سبيل حصولها على القروض والسلفيات. ويُقصد بالعوائد الدائنة طبقًا لنص المادة رقم (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار فى القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية.

من ناحية أخرى ،إذا كانت العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة أو غير الخاضعة لها أكبر من العوائد المدينة ،فإن مقدار الزيادة في العوائد الدائنة يتم

* ورد هذا التعديل بنص المادة رقم (٩) من القانون ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨.

استنزاله من وعاء الضريبة على الدخل مع الإعفاءات الأخرى التي وردت في قانون الضريبة على الدخل أو غيره من القوانين للوصول إلى صافى الوعاء الخاضع للضريبة.

مثال (١) (إيرادات الأوراق المالية - الفوائد الدائنة)

بلغ الوعاء الضريبي (ربح)لإحدى شركات المساهمة(ق.خ) في ضوء الفحص الضريبي الذى قام به مأمور الضرائب المختص ٢٥٠٠٠٠ج عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ ، فإذا علمت الآتي:

١- بلغت الفوائد المدينة التي تحملتها الشركة على القروض والسلفيات المستحقة عليها(والمعتمدة ضريبياً) خلال السنة ٥٠٠٠٠ج.
٢- بلغت الفوائد الدائنة المستحقة للشركة خلال السنة ٩٠٠٠٠ج عبارة عن ٦٠٠٠٠ج فوائد سندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية ،٣٠٠٠٠ج فوائد سندات غير مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
٣- تضمنت قائمة الدخل للشركة الإيرادات التالية:

- ٢٠٠٠٠ج توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها فى إحدى الشركات المساهمة الأخرى.
- ٤٠٠٠٠ج عائد سندات كانت الشركة قد اشترتها فى ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي ،ويخضع العائد للضريبة بسعر ٣٢% تخصم من المنبع.
- ١٥٠٠٠ج فوائد بيع بالتقسيط .

المطلوب :

حساب صافى الوعاء الخاضع للضريبة ، مع حساب الضريبة واجبة السداد (إذا علمت أن الإيرادات المعتمدة ضريبياً تُقدر بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج،وأن تكلفة التمويل والاستثمار تُقدر بمبلغ ٢٠٠٠٠ج).

الحل:

البيان		
صافى الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل.		xx
+ الإضافات المعتمدة ضريبياً.		x
- الخصومات المعتمدة ضريبياً.		(x)
الوعاء الضريبي (ربح).		٢٥٠٠٠٠
يُضاف :		
تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح التى خضعت لضريبة قطعية.		١٠٠٠
يُخصم :		
الزيادة فى العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً. (٦٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	
عائد شهادات الإيداع التي أصدرها البنك المركزي والمملوكة للشركة.	٢٠٠٠٠	
توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها فى إحدى الشركات المساهمة الأخرى.	٢٠٠٠٠	
عائد سندات كانت الشركة قد اشترتها فى ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي.	٤٠٠٠٠	(٩٠٠٠٠)
صافى الوعاء الخاضع للضريبة.		١٦١٠٠٠

الضريبة المستحقة على دخل الشركة = ١٦١٠٠٠× ٢٢,٥%= ٣٦٢٢٥ج.

ملاحظات الحل :

١- تم خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً(عوائد القروض والسلفيات المستخدمة فى النشاط)طبقاً لنص المادة رقم (٢٣ بند١)من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتشمل العوائد الدائنة المعفاة فوائد السندات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية. أما بالنسبة لفوائد السندات غير المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية فإنها تخضع للضريبة طبقاً لنص القانون.

٢- فوائد بيع بالتقسيط تُعد من الإيرادات المتصلة بالنشاط الذى تُمارسه الشركة، وبالتالي تُعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وحيث أن الشركة قد أدرجتها ضمن الإيرادات

التي تتضمنها قائمة الدخل ،فهي بذلك تكون قد اتبعت المعالجة المحاسبية والضريبية السليمة.

٣-توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها فى إحدى الشركات المساهمة الأخرى وقدرها ٢٠٠٠٠ج تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أية تكاليف طبقاً لنص المادة(٥٦مكرراً)من القانون، وطبقاً لنص المادة المشار إليها تُستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يُقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

وتُحسب التكلفة التي يتم استبعادها من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري لمصلحة الضرائب رقم (١)لسنة ٢٠١٦على النحو التالي:

- **تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح المستبعدة =(الإيرادات الخاضعة للضريبة القطعية÷ إجمالي الإيرادات)×تكلفة الاستثمار والتمويل.**

= (٢٠٠٠٠ ÷ ٤٠٠٠٠٠) × ٢٠٠٠٠=١٠٠٠ج.يتم إضافتها إلى الوعاء الخاضع للضريبة.

وجدير بالذكر فإنه يتم خصم الإعفاءات المقررة بقانون الضريبة على الدخل وأية قوانين خاصة وذلك فى حدود الوعاء الضريبي الموجب(ربح) ، وإذا زادت الإعفاءات عن الوعاء الضريبي الموجب لا يتم خصم مقدار الزيادة حتى لا تتحول إلى خسائر مرحلة ، أما فى حالة تحقيق خسائر (وعاء ضريبي سالب) فلا يسمح بخصم الإعفاءات لأن السماح بخصمها سوف يؤدى إلى زيادة الخسائر المرحلة، وذلك تطبيقاً لما ورد بنص المادة رقم (١٢) من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والذى يقضى بأنه ومع عدم الإخلال بحكم البند رقم (٨) من المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون.

عائد السندات التى اشترتها الشركة فى ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي تخضع للضريبة وفقاً لحكم

المادة (٥٨)من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تقضى بأنه" مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبة مقررة في قوانين أخري تخضع للضريبة عوائد السندات التي تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% دون خصم أي تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال علي الأكثر" .

ونظراً لأن عائد هذه السندات يخضع لضريبة قطعية فإنه يتعين استبعاد هذا العائد من وعاء الضريبة على أرباح الشركة وذلك منعاً للازدواج الضريبي ، حيث خضع عائد السندات لضريبة من المنبع بنسبة ٣٢% ، ثم أُدرج العائد ضمن الإيرادات التي تتضمنها قائمة الدخل مما يعنى خضوعه مرة أخرى للضريبة على الدخل ،مما استبعاده حتى لا يخضع الإيراد للضريبة مرتين.

٣ - الإيجارات الدائنة :

هي الإيجارات التي تحصل عليها المنشأة من تأجير ممتلكاتها للغير ، ويُمكن التفرقة بين نوعين من هذه الإيجارات هما :

١/٣ إيرادات تأجير العقارات المملوكة للمنشأة للغير :

تقوم بعض المنشآت الفردية (الشخص الطبيعي) بتأجير بعض المباني والأراضي المملوكة لها للغير بغرض الحصول على إيراد من هذا النشاط، وطبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخضع هذه الإيرادات للضريبة على أساس إيرادات الثروة العقارية . وعلى ذلك يتم استبعاد هذه الإيرادات إذا كانت مدرجة فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر . وبناء على ذلك ، يجب استبعاد أيه مصروفات مباشرة تتعلق بالحصول على هذه الإيرادات تكون المنشأة قد حملتها للجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر مثل مصاريف الصيانة وأجر البواب واستهلاك المياه والإنارة واستهلاكات المصاعد وصيانتها واستهلاك المباني... الخ.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فإن الإيرادات التي تحققها من تأجير بعض المباني والأراضي المملوكة لها للغير تخضع للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي وذلك طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .وعى ذلك ،يتعين إدراج الإيرادات الناتجة عن تأجير العقارات فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر على أن تدرج جميع المصروفات المتعلقة بالحصول على هذه

الإيرادات فى الجانب المدين من الحساب .

٢/٣ الإيجارات الدائنة الأخرى :

هناك صور أخرى للإيجارات الدائنة التي يُمكن للمنشأة الحصول عليها منها:

أ ـ تأجير حائط المتجر أو المنشأة للصق الإعلانات عليه نظير إيجار دوري تحصل عليه المنشأة.

ب ـ تأجير إحدى المحلات التجارية التي تمتلكها المنشأة بالجدك ، أو تأجير منشأة صناعية كورشة ، أو تأجير مصنع بمحتوياته سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية.

جـ ـ تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الإلكترونية أو السيارات التي تملكها المنشأة للغير.

ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من إدراج هذه الإيرادات (الإيجارات الدائنة) بالكامل دون تخفيض بعد الرجوع إلى عقود الإيجار المتعلقة بها ومقارنتها بالدفاتر ، مع مراعاة :

ـ مدة الإيجارالداخلة فى سنة المحاسبة .

ـ المراجعة الفنية هامة للتحقق من صحة القيمة الإيجارية بما يتناسب مع الأصل المؤجر ، ويُلاحظ أن المصروفات المتعلقة بهذه الأصول يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر.

وتخضع هذه الإيرادات بالكامل للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، ولا مجال لخضوعها للضريبة على أي أساس آخر.

٤ـ التعويضات والغرامات المحصلة :

تحصل المنشآت أحياناً على مبالغ كتعويض لها عن أضرار لحقت بها ، وقد تكون هذه التعويضات من الأفراد أو الحكومة أو شركات التأمين أو غيرها. وفى هذه الحالة يتعين على الفاحص الضريبي التفرقة بين نوعين من التعويضات المحصلة هما :

أ ـ التعويضات أو الغرامات التي تحصل عليها المنشأة بالتراضي مع الغير، حيث تُعد هذه المبالغ إيراداً من تاريخ استحقاقها بغض النظر عن واقعة التحصيل ، وبذلك تُعد إيراداً محققاً يخضع للضريبة فى السنة التي استحق فيها.

ب ـ التعويضات أو الغرامات التي تحصل عليها المنشأة عن طريق أحكام القضاء، حيث استقر رأى مصلحة الضرائب على اعتبار هذا التعويض إيراداً فى السنة التي صدر فيها الحكم ، أي أنه لا يُعتبر إيراداً إلا من يوم صدور الحكم بالتعويض ، وهذه هي الواقعة

التي قررت الحق والتي تستوجب معها القيد فى الدفاتر ، ومن ثم يُعتبر ربحاً مكتسباً ومحققاً يخضع للضريبة ، ولا عبرة بتاريخ تحصيله ، إذ بصدور الحكم أصبح التعويض محقق الوجود محدد حال الوفاء.

هذا ، ونستعرض فيما يلى بعض أنواع التعويضات التي قد تحصل عليها المنشآت التجارية أو الصناعية أو الخدمية:

١/٤ تعويضات نظير هلاك أصل من الأصول المتداولة بسبب الغرق أو الحريق أو التلف أو سرقة أو اختلاس الأصل . ومن الأمثلة على ذلك حصول المنشأة على تعويض من إحدى شركات التأمين فى حالة فقد أو تلف بعض البضائع المملوكة لها والمؤمن عليها لدى شركة التأمين . وتُعتبر قيمة التعويض إيراداً للمنشأة ، ويجب أن يُضاف بالكامل إلى وعاء الضريبة ، وذلك سواء كانت قيمة التعويض أكبر أو أقل من قيمة البضاعة الهالكة.

والسبب فى اعتبار قيمة التعويض المحصل إيراداً للمنشأة وخضوعه للضريبة هو تحميل حساب المتاجرة بقيمة البضاعة الهالكة بالجانب المدين (ضمن بضاعة أول المدة أو ضمن المشتريات) ، كما أن أقساط التأمين على هذه البضاعة قد اعتبرت ضمن التكاليف فى السنة التي حصلت فيها المنشأة على التعويض والسنوات السابقة عليها. وهذا يعنى أن المنشأة حملت حساباتها بالتكاليف المتعلقة بالبضاعة الهالكة والتي قد تتمثل فى ثمن شرائها أو تكلفة صنعها وكذلك أقساط التأمين عليها . وفى مقابل هذه التكاليف ، إذا حصلت المنشأة على تعويض بسبب هلاك هذه البضاعة فيتعين عليها إضافة هذا التعويض إلى إيراداتها. وإذا لم تكن المنشأة قد أضافت قيمة التعويض لإيراداتها، فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة قيمة هذا التعويض إلى وعاء الضريبة.

من ناحية أخرى، إذا لم تكن المنشأة قد قامت بإثبات البضاعة كمشتريات، مثلما يحدث عند هلاك البضائع فى الطريق قبل وصولها إلى المنشأة ، فى هذه الحالة يجب مقارنة مبلغ التعويض بقيمة البضاعة المشتراة ، ويُعالج الفرق حسب طبيعته سواء كربح أو كخسارة.

٢/٤ تعويضات عن هلاك أصل من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة :

قد تحصل المنشأة على تعويض من إحدى شركات التأمين فى حالة تلف أو فقد أو هلاك أصل أو أكثر من أصولها الثابتة المؤمن عليها لدى شركة التأمين .

وطبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تُعد الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول (المنشأة) نتيجة الهلاك أو

الاستيلاء على أصل من الأصول المملوكة للممول (المنشأة) والواردة بنص المادة رقم (٢٥ البنود ١ ، ٢ ، ٤) (*) من قبيل أرباح النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة.

وعلى هذا الأساس ، يجب مقارنة مبلغ التعويض بصافي القيمة الدفترية للأصل وتحديد الربح أو الخسارة الرأسمالية ، حيث يترتب على هذه المقارنة أحد ثلاث احتمالات هي :

الاحتمال الأول :

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل تتساوى مع صافى القيمة الدفترية للأصل (التكلفة الدفترية للأصل ـ مجمع إهلاك الأصل حتى تاريخ هلاكه أو الاستيلاء عليه). فى هذه الحالة لا يتحقق ربح أو خسارة نتيجة حصول المنشأة على هذا التعويض .

وإذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة.

الاحتمال الثاني :

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل أقل من صافى القيمة الدفترية للأصل ، فى هذه الحالة تتحقق خسارة تتمثل فى الفرق بين مبلغ التعويض وصافى القيمة الدفترية للأصل ، وإذا لم تكن المنشأة قد حملت هذه الخسارة لحساب الأرباح والخسائر، فيتعين على الفاحص الضريبي استنزال هذه الخسارة من الربح الخاضع للضريبة.

من ناحية أخرى ، إذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض ضمن إيراداتها، فيتعين على الفاحص الضريبي خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة.

الاحتمال الثالث :

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل أكبر من صافى القيمة الدفترية للأصل ، فى هذه الحالة يتحقق ربح رأسمالي يتمثل فى الفرق بين مبلغ التعويض وصافى القيمة الدفترية للأصل . وإذا لم تكن المنشأة قد رحلت هذا الربح إلى حساب الأرباح والخسائر, فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة هذا الربح لوعاء

(*) تتضمن هذه الأصول ما يلى:

ـ المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات.

ـ الأصول المعنوية مثل شهرة المحل ، العلامات التجارية ، براءات الاختراع ... الخ.

ـ الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

الضريبة .

من ناحية أخرى ، إذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض بالكامل ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي فى هذه الحالة خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة ، على أن يقوم فى نفس الوقت بإضافة الربح الرأسمالي إلى الربح الخاضع للضريبة ، أو بدلاً من ذلك يُمكنه خصم مبلغ يُكافئ صافى القيمة الدفترية للأصل من مبلغ التعويض ، وبذلك يُبقى على الربح الرأسمالي خاضعاً للضريبة.

٣/٤ الأنواع الأخرى من التعويضات :

قد تحصل المنشآت على تعويضات أخرى بخلاف التعويضات السابق الإشارة إليها ، ومن أمثلة هذه التعويضات :

أ ـ تعويضات فسخ العقود التجارية سواء تمت بالتراضي مع الغير أو بأحكام القضاء مثل :

- **خلو الرجل كتعويض تعاقدي نظير التنازل عن عقد إيجار إحدى المحلات أو المخازن التي تشغلها المنشأة ، أو نتيجة بيع حق الاستمرار فى استغلال المكان المؤجر.**
- **التعويض عن الغش التجاري المحكوم به ضد الغير.**
- **تعويضات الاتحادات المهنية والحرفية على حد سواء.**
- **التعويضات عن توقف نشاط المنشأة.**

ويتعين على الفاحص الضريبي الرجوع إلى المستندات الخاصة بهذه التعويضات ، والتأكد من إدراجها بكامل قيمتها ضمن إيرادات المنشأة وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها ، يتعين على الفاحص الضريبي فى هذه الحالة إضافة تلك التعويضات إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

ب ـ غرامات التأخير نظير تأخر الغير فى التنفيذ أو عدم السداد فى المواعيد المقررة طبقاً للشروط المتفق عليها بين الطرفين ، وفى هذه الحالة يتعين على الفاحص الضريبي الرجوع إلى عقد الاتفاق بين الطرفين. وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت هذه الغرامات المحصلة ضمن إيراداتها ، يتعين على الفاحص إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

مثال :

بلغ صافى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت ٧٦٠٠٠ جنيه فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب الأرباح والخسائر لهذه المنشأة اتضح الآتي:

١ ـ لم تتضمن إيرادات المنشأة ٥٥٠٠ جنيه قيمة تعويض من شركة الشرق للتأمين عن حريق شب بأحد مخازن المنشأة وأتلف بضاعة ثمن تكلفتها ٤٥٠٠ جنيه.

٢ ـ اشترت المنشأة بضاعة ثمن تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه فقدت بالطريق ، ولما كانت المنشأة مؤمنة على بضائعها ضد التلف والسرقة ، فقد حصلت على تعويض قدره ٥٠٠٠ جنيه من شركة التأمين ، ولم تُدرج المنشأة ثمن التكلفة أو قيمة التعويض بالدفاتر.

٣ ـ تُتضمن إيرادات المنشأة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه قيمة تعويض محصل من شركة التأمين عن سرقة بضاعة مملوكة للمنشأة تكلفتها بالدفاتر ١٤٠٠٠ جنيه.

٤ ـ تمتلك المنشأة مبنى تكلفته الدفترية ٦٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ٣٥٠٠٠٠ جنيه تعرض للحريق فتلف تماماً ، وحصلت المنشأة على مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه من شركة التأمين كتعويض لم تُدرجه فى دفاترها.

٥ ـ حصلت المنشأة على مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من شركة الشرق للتأمين كتعويض لها عن تلف مبنى المخزن المملوك لها والمؤمن عليه ضد الحريق، وتبلغ التكلفة الدفترية للمبنى ٤٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠ جنيه.

هذا، مع العلم بأن المنشأة لم تُدرج قيمة التعويض الذى حصلت عليه ضمن إيراداتها.

المطلـوب :

بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	٧٦٠٠٠		صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١	٥٥٠٠		التعويض المحصل عن تلف البضاعة بالكامل. ويتم إضافة هذا التعويض لصافى الربح لأن المنشأة لم تُدرجه ضمن إيراداتها ، والسبب في اعتبار قيمة التعويض المحصل إيراداً للمنشأة وخضوعه للضريبة هو تحميل حساب المتاجرة بتكلفة البضاعة التالفة ، كما أن أقساط التأمين على هذه البضاعة اعتبرت ضمن التكاليف في السنة التي حصلت فيها المنشأة على التعويض والسنوات السابقة عليها. وفى مقابل هذه التكاليف يتعين إضافة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة ضمن إيراداتها.
٢		١٠٠٠	مقدار الفرق بين قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة وتكلفة البضاعة ، وهذا الفرق يُمثل خسارة بالنسبة للمنشأة، وبالتالي يجب استنزالها من الربح الخاضع للضريبة ،وتم حساب هذه الخسارة كالآتي : مقدار التعويض الذى حصلت عليه المنشأة جنيه = ٥٠٠٠ (-) تكلفة البضاعة = (٦٠٠٠) مقدار الخسارة = ١٠٠٠
٣	-		قامت المنشأة بإدراج قيمة التعويض ضمن إيراداتها ، وهى بذلك اتبعت المعالجة السليمة من الناحية الضريبية.
٤	٥٠٠٠٠		مقدار الزيادة في مبلغ التعويض عن صافى القيمة الدفترية للمبنى يُعتبر من قبيل الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة تطبيقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل، ولقد تم حساب هذا الربح كالآتي: مقدار التعويض الذى حصلت عليه المنشأة ٣٠٠٠٠٠ج (-) صافى القيمة الدفترية للمبنى (٦٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠) =(٢٥٠٠٠٠) ج الربح الرأسمالي الناتج عن التعويض = ٥٠٠٠٠ج
٥		٢٠٠٠	مقدار الخسارة المحققة نتيجة تلف مبنى المخزن المملوك للمنشأة بسبب الحريق.

			وتُمثل هذه الخسارة مقدار الفرق بين قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة من شركة الشرق للتأمين وصافى القيمة الدفترية للأصل ، ولقد تم حساب هذه الخسارة كالآتي :
			مقدار التعويض الذى حصلت عليه المنشأة = ٣٠٠٠٠
			(-) صافى القيمة الدفترية لمبنى المخزن (٤٠٠٠٠ – ٨٠٠٠) = (٣٢٠٠٠)
			مقدار الخسارة الرأسمالية = (٢٠٠٠)
	١٣١٥٠٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	(٣٠٠٠)		إجمالي الخصومات
	١٢٨٥٠٠		صافى الربح الخاضع للضريبة.

٥- الإعانات والمنح المحصلة :

تحصل المنشأة أحياناً على بعض المنح والإعانات سواء من الحكومة أو من بعض الهيئات العامة أو الخاصة. ويجب أن تخضع هذه المنح والإعانات للضريبة أياً كان شكلها أو تسميتها أو الجهات المانحة لها، وذلك بشرط أن تكون متصلة بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي، وأن يكون حق المنشأة قد ثبت فيها بصفة قطعية . ويرجع إدخال المنح والإعانات في وعاء الضريبة إلى أنها تزيد من أرباح المنشأة. من أمثلة هذه المنح والإعانات ما يُمنح لبعض المنشآت التي تستدعى طبيعة عملها القيام بمشروعات إنشائية بهدف التنمية ، وما يُمنح لشركات الطيران والسياحة والملاحة والغزل والنسيج وغيرها ، وذلك لمساعدة هذه المنشآت على تحقيق أهدافها وخدمة الاقتصاد القومي.

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي التأكد من قيام المنشأة بإدراج ما تحصل عليه من منح أو إعانات ضمن إيراداتها في حساب الأرباح والخسائر، وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت هذه المبالغ ضمن إيراداتها ، فيتعين أن يقوم الفاحص بإضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

٦- الديون المعدومة المحصلة :

قد تتمكن المنشأة خلال سنة ما من تحصيل ديونها التي سبق وأن أُعدمت خلال السنة أو السنوات السابقة ، واعتبرتها خسارة وحملتها لحساب الأرباح والخسائر خلال

الفترة التي أُعدمت فيها . وتتوقف المعالجة الضريبية لهذه الديون المحصلة والمستردة من العملاء على موقف مصلحة الضرائب من هذه الديون المعدومة وقت إعدامها ، وفى هذا الصدد يُوجد احتمالان هما :

أ ـ أن تكون مصلحة الضرائب قد سبق وأن اعتمدت هذه الديون واعتبرتها خسارة ، حُمل بها حساب الأرباح والخسائر في السنة أو السنوات التي أُعدمت فيها هذه الديون . في هذه الحالة يُعالج المحصل من هذه الديون باعتباره إيراداً للمنشأة في سنة تحصيلها، ويضاف هذا الإيراد لصافى الربح الخاضع للضريبة كما يقضى بذلك نص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من أن المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها مقيدة بالدفاتر بكامل قيمتها المحصلة دون تخفيض ، إذ أن مصروفات الدعوى والمطالبة بالدين يكون قد تم خصمها ضمن بنود الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ، ولا يجوز تكرار الخصم.

كما يتعين على الفاحص التحقق من صحة ودقة إجراءات القطع لهذه الديون المحصلة خلال سنة الفحص سواء كانت نقداً أم بشيك . فإذا تم تحصيل الدين بشيك في يوم ٢٨ / ١٢ مثلاً ، وأودع بحافظة إيداع البنك في ٥ / ١، وكانت السنة المالية للمنشأة تنتهى بنهاية شهر ديسمبر من كل عام ، فإنه يتعين على الفاحص التحقق من إضافة قيمة الشيك لإيرادات السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.

ب ـ أن تكون مصلحة الضرائب قد سبق وأن رفضت اعتماد هذه الديون كخسارة ، ولم تسمح للمنشأة بأن تُدرجها ضمن نفقاتها في السنة أو السنوات التي أُعدمت فيها هذه الديون نظراً لعدم توافر شرط أو أكثر من الشروط التي أشارت إليها المادة رقم (٢٨) من القانون كشروط لازمة لاعتماد الديون المعدومة والسماح بخصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة. في هذه الحالة لا يُدرج المحصل من هذه الديون خلال سنة الفحص ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك السنة.

وإذا كانت المنشأة قد أدرجت المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ضمن إيراداتها في حساب الأرباح والخسائر عن سنة الفحص ، فيتعين على الفاحص الضريبي استبعاد هذه المبالغ عند حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.

مثال (٥) :

بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت التجارية (شركة تضامن)عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥، طبقاً للإقرار المقدم منها لمأمورية الضرائب

المختصة، مبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب الأرباح والخسائر لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١ـ يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ٢٥٠٠ جنيه عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة ٢٠٠٩ ، ولكن مصلحة الضرائب لم تعتمدها ولم تسمح للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة.

٢ـ لم يتضمن الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر ٣٠٠٠ جنيه عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة ٢٠١٠ ، وكانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت هذه الديون المعدومة وسمحت للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة باعتبارها خسارة.

المطلوب : بيان التعديل الذى يُجريه الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحـــل :

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	٢٢٥٠٠		صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
٢	٣٠٠٠		المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها واعتمادها من قبل مصلحة الضرائب تُعتبر إيراداً للمنشأة، وتخضع للضريبة ، وحيث أن المنشأة لم تُدرج هذه المبالغ ضمن إيراداتها ، فإن الأمر يتطلب في هذه الحالة إضافة تلك المبالغ للأرباح الخاضعة للضريبة.
١		(٢٥٠٠)	المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ، ولكن مصلحة الضرائب لم تعتمدها ولم تسمح للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في السنة التي أُعدمت فيها. وعلى ذلك يتعين عدم إدراج هذه المبالغ ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة . ولما كانت المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها ، فإن الأمر يتطلب في هذه الحالة استبعادها من الأرباح الخاضعة للضريبة .
	٢٥٥٠٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	(٢٥٠٠)		إجمالي الخصومات
	٢٣٠٠٠		صافى الربح الخاضع للضريبة.

٧ـ خصم تعجيل الدفع (الخصم المكتسب):

يُمثل خصم تعجيل الدفع مقدار التخفيض في الديون التي على المنشأة للغير، ويُعتبر هذا الخصم كسباً للمنشأة نظير تنازل الموردين أو الدائنين عن جزء من ديونهم لصالحها مقابل قيام المنشأة بالسداد في غضون مدة معينة يتفق عليها الطرفان.

وعلى ذلك ، يُعتبر الخصم المكتسب إيراداً يدخل في وعاء الضريبة . ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من أن المنشأة أدرجت ضمن إيراداتها المبالغ التي استحقت لها نتيجة قيامها بسداد الديون أو الكمبيالات المستحقة عليها للدائنين قبل ميعاد استحقاقها ، ويتعين عليه كذلك مراجعة تواريخ استحقاق جميع الكمبيالات المستحقة (بمحفظة أوراق الدفع) وتواريخ سدادها وشروط السداد للتحقق من إدراج الخصم المكتسب بالكامل بالدفاتر خلال سنة الفحص.

وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت الخصم المكتسب ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة هذا الإيراد إلى الأرباح الخاضعة للضريبة في سنة الفحص.

٨- الإيرادات من العمولة أو الوساطة :

يُمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات التي قد يحصل عليها الممول أو المنشأة من أعمال الوساطة هما :

أ- الإيرادات من العمولة أو السمسرة العارضة : وهى الإيرادات غير المتصلة بمباشرة المهنة أو النشاط الذى يمارسه الممول أو المنشأة . وتنص المادة رقم (٥٧) من القانون على أن تسرى الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها الممول من العمولة أو السمسرة العارضة وذلك بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف وبذات السعر المقرر في المادة رقم (٥٦) من القانون.

ب - الإيرادات من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة : وهى الإيرادات التي يحصل عليها الممول (أو المنشأة) وتتعلق بالنشاط الرئيسي الذى يُمارسه . ولقد ذكرت المادة رقم (١٩ بند ٤) من القانون ، وكما أشرنا في جزء سابق من هذا المؤلف ، الأشكال المختلفة التي يُمكن أن تأخذها هذه الإيرادات.

هذا، وتدخل إيرادات المنشأة من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة باعتبارها ناتجة عن عمليات مرتبطة بمباشرة النشاط.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي مراعاة الأمور التالية عند فحص إيرادات المنشأة الناتجة من العمولة أو الوساطة:

(١) التحقق من أن إيرادات المنشأة تتضمن جميع العمولات وأرباح الوساطة التي استحقت للمنشأة خلال السنة أو السنوات محل الفحص ، حتى وإن لم يتم تحصيلها أو قبضها ، وذلك عن طريق مراجعة المستندات المتعلقة بها.

(٢) التحقق من قيد كافة الإيرادات من العمولات وأعمال الوساطة الوارد عنها إخطارات من المأموريات والجهات المختلفة الأخرى.
(٣) التحقق من قيد العمولة أو السمسرة بكامل قيمتها قبل خصم الضريبة المستحقة عليها ، والتي قد تكون الجهة الدافعة للعمولة أو السمسرة قد استقطعتها منها.
(٤) في حالة ما إذا كانت العمولة من منشآت أو شركات خارج مصر ، فعلاوة على مراعاة التحقق من أن ما أدرج ضمن الإيرادات يُمثل العمولة المستحقة حتى ولو لم تكن قد حصلت بعد - فيتعين بحث أسباب استحقاق المنشأة موضوع الفحص لهذه العمولات، فإن كانت نتيجة بيع بضاعة أمانة لحساب منشأة بالخارج فيجب بحث مدى خضوع هذه المنشأة للضريبة في مصر ، وبصفة عامة يتعين بحث مدى خضوع دافع العمولة أو السمسرة لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لإخطار المأمورية المختصة عن نشاطه الخاضع للضريبة.
(٥) مراجعة كشف حساب البنك الخاص بالمنشأة أو الممول إن امكن للتحقق مما إذا كان يتضمن عمولات تخص المنشأة ولم تُدرج بالدفاتر ، وأيضاً مراجعة كشوف الحساب الجاري الواردة من المنشآت التي تدفع هذه العمولات، والمراسلات المتبادلة في هذا الخصوص فقد تكشف عن عمولات دائنة لم ترد بالدفاتر.
(٦) يتعين مراجعة عقود الاتفاق أو عقود السمسرة إن وجدت للتحقق من قيد العمولات المستحقة بالكامل.

٩- أرباح تقييم أرصدة العملات الأجنبية :

تتعامل كثير من المنشآت (أو الممولين) بالعملات الأجنبية ، وذلك عند ممارسة بعض عملياتها ، وبصفة خاصة تلك العمليات المتعلقة باستيراد وتصدير السلع أو الخدمات . ويُثير التعامل بالعملات الأجنبية مشاكل محاسبية عند القيد أو التقييم بالنسبة للعمليات والأرصدة النقدية ، وخصوصاً في حالة اختلاف أسعار الصرف وعدم استقرارها مثلما هو الحال في السوق المصري.

وقد تقوم بعض المنشآت التي يُوجد في حيازتها عملات أجنبية بمبالغ كبيرة بتقييم هذه العملات في نهاية السنة على أساس سعر السوق في سبيل الوصول إلي القيمة الحقيقية لأرصدة تلك العملات . وقد يترتب على عملية التقييم هذه ربحاً أو خسارة . وإذا كانت نتيجة عملية التقييم ربحاً فقد تلجأ المنشأة إما إلى ترحيل هذا الربح إلى قائمة الدخل- وبالتالي يُؤثر على صافى الربح النهائي للمنشأة ، أو قد يُرحل هذا الربح إلى حساب أحد الاحتياطيات ، وفى هذه الحالة لا يُؤثر على صافى الربح النهائي

للمنشأة.
أما من الناحية الضريبية ، فإنه يُمكن أن نُفرق بين حالتين هما :

- فروق أسعار الصرف التي تنتج من المعاملات بعملة أجنبية والتي سيتم تسويتها خلال نفس السنة التي أُجريت فيها تُعتبر أرباح أو خسائر محققة يجب إخضاعها للضريبة ، حيث اعتبر المشرع فروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم الإيرادات والتكاليف فروقاً حقيقية تدخل فى تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة . ويتم ذلك بفتح *حساب فروق عملات أجنبية* تُقيد فيه فروق العملة الناتجة عن الاختلاف بين سعر الصرف السائد وقت تحقق العملية وسعر الصرف وقت تحصيل الإيراد أو سداد التكاليف خلال السنة التي تحققت فيها هذه الفروق ، وسواء كانت هذه الفروق دائنة أو مدينة ،على أن تدرج نتيجة هذا الحساب فى نهاية السنة بقائمة الدخل .
- فروق أسعار الصرف التي تنتج من المعاملات بعملة أجنبية والتي سيتم تسويتها فى فترة مالية تالية تُعتبر أرباح أو خسائر محققة فى كل فترة مالية على حده ،وتتحدد هذه الأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين أسعار الصرف فى كل فترة على حده ،وبالتالي تظهر ضمن قائمة الدخل الأمر الذى يترتب عليه إخضاعها للضريبة فى كل فترة .

ج - الإيرادات الرأسمالية

يُقصد بالإيرادات الرأسمالية الإيرادات التي تنتج بصفة عرضية غير متكررة، كالإيرادات التي تحصل عليها المنشأة عند بيع أي أصل من أصولها الثابتة أو التعويضات التي تحصل عليها نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصولها سواء أثناء حياتها أو عند انقضائها، الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات المستحقة على المنشأة بقيمة أقل من قيمتها الدفترية ، الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول وخصوم المنشأة.

وسوف نُشير فيما يلى إلى بعض تلك الإيرادات ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر وذلك بهدف الوصول إلى المعالجة الضريبية السليمة لتلك الإيرادات.

١- إيرادات بيع أصل من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة :

١/١ الأرباح الرأسمالية التي تنتج من التصرف فى أي أصل من الأصول الواردة فى البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة رقم (٢٥) من القانون :

طبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة رقم (٢٥) من القانون المشار إليه وتخضع كذلك أرباح التصفية التي تتحقق عند انقضاء المنشأة . وتشمل الأصول التي أشارت إليها هذه المادة ما يلى :

- المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات .
- الأصول المعنوية التي قامت المنشأة بشرائها كشهرة المحل والعلامات التجارية وبراءات الاختراع والاسم التجاري .. إلخ.
- الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

وقد يرد التصرف فى أصول المنشأة على أحد الأصول المملوكة لها ، وقد يرد التصرف على المنشأة ككل . وفى الحالتين يخضع ما تُحققه المنشأة من ربح رأسمالي للضريبة.

هذا ، وتُقدر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية عن طريق مقارنة القيمة البيعية للأصل (أو قيمة التعويضات) بصافي القيمة الدفترية للأصل (بعد استبعاد

الإهلاك المعتمد بمعرفة مصلحة الضرائب) . وتُمثل الأرباح الرأسمالية مقدار الزيادة فى القيمة البيعية للأصل (أو فى قيمة التعويضات) عن صافى قيمته الدفترية ، كما تُمثل الخسائر الرأسمالية مقدار النقص فى القيمة البيعية للأصل (أو فى قيمة التعويضات) عن صافى قيمته الدفترية .

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي التحقق من صحة الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الثابتة للمنشأة والمشار إليها سابقاً وذلك بفحص حساب أرباح العمليات الرأسمالية إن وجد ، وفحص جميع الأصول المستبعدة مع التحقق من نتيجة الاستبعاد سواء كان بالبيع أو التخريد للتحقق من قيد كافة الأرباح الناتجة عنها بالدفاتر.

لذلك ، يجب على الفاحص مراجعة مستندات البيع من فواتير وعقود وغيرها من أوراق ملف بيع الأصل ، ومقارنتها بدفتر الصندوق إذا تم بيع الأصل نقداً أو بكشف حساب البنك إذا كان البيع قد تم بشيك ، ومقارنة سعر البيع بتكلفة الأصل المباع (ببطاقة أو حساب الأصل) فى تاريخ البيع ، أو تتبع تكلفته من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع على النحو التالي :

(١) يُحدد ثمن الشراء الأساسي وفقاً لفاتورة ومستندات الشراء.

(٢) يُضاف إلى ثمن الشراء مصروفات الشراء الأخرى والتي تتعلق بالنقل والتركيب وغيرها من المصروفات التي تُنفق على الأصل حتى يُصبح جاهزاً للاستخدام . ويُضاف إلى ثمن الشراء بالنسبة للعقارات مصروفات التسجيل.

(٣) يُضاف أيضاً إلى تكلفة الأصل أية إضافات رأسمالية بموجب مستنداتها الداخلية والخارجية كإضافة طابق جديد لمبنى مملوك للمنشأة مثلاً.

(٤) يُخصم من تكلفة الأصل أية استبعادات من الأصل حتى تاريخ البيع ، كما يُخصم أيضاً أقساط إهلاك الأصل حتى تاريخ البيع . ويجب أن يُراعى الفاحص أمرين بالنسبة للإهلاك هما :

أ ـ أن مقدار مخصص الإهلاك الذى يتم استنزاله من التكلفة الأصلية للأصل هو مخصص الإهلاك الذى اعتمدته مصلحة الضرائب ، وليس مخصص الإهلاك الوارد بدفاتر المنشأة ، وذلك فى حالة ما إذا كان معدل الإهلاك الذى تستخدمه مختلفاً عن معدل الإهلاك الذى اعتمدته مصلحة الضرائب.

ب ـ إذا تم بيع الأصل أو هلاكه أثناء السنة ، فإن الأمر يتطلب حساب الإهلاك الخاص بهذا الأصل عن الفترة من بداية السنة وحتى تاريخ التوقف عن

الاستخدام ـ وذلك إذا كان الأصل مازال يعمل فى الإنتاج حتى تاريخ بيعه أو هلاكه ـ وإضافة إهلاك هذه الفترة إلى حساب مجمع الإهلاك الذى يُستنزل من التكلفة الأصلية للأصل.

(٥) الناتج مما سبق هو صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع ، وعند مقارنة صافى القيمة الدفترية للأصل بثمن بيعه يتحدد الربح أو الخسارة الرأسمالية لهذا الأصل.

٢/١ الأرباح الرأسمالية التي تنتج من التصرف فى أي أصل من الأصول الواردة فى البند (٣) من المادة رقم (٢٥) من القانون :

تشمل الأصول الواردة فى البند (٣) من المادة رقم (٢٥) من القانون الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وغيرها من أصول النشاط الأخرى مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث ... وغيرها ، وذلك بخلاف ما ورد ذكره فى البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة رقم (٢٥) من القانون ، والتي سبق الإشارة إليها.

ويتوقف تحديد الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج من التصرف فى أي أصل من تلك الأصول على القواعد المتعلقة بحساب الإهلاك والتي وردت بنص المادتين (٢٥) ، (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والمادة رقم (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون . وبناء على ذلك ، سوف نُرجى شرح هذا الموضوع إلي الفصل السادس من هذا المؤلف لكى نتناوله بالارتباط مع موضوع حساب الإهلاك الضريبي لهذه المجموعة من الأصول نظراً لأن تحديد الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج من التصرف فى أي أصل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالكيفية التي يتم بها حساب إهلاك الأصل.

والمثال التالي يوضح ما سبق :

مثال :

بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت (شركة تضامن) التي تعمل فى مجال السياحة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه ، وقد اتضح من الفحص الذى قام به مأمور الضرائب المختص ما يلى :

١ـ فى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ قامت المنشأة ببيع إحدى السفن المملوكة لها والتي كانت تعمل فى مجال النشاط الذى تُمارسه المنشأة حتى ذلك التاريخ بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه السفينة ٤٥٠٠٠٠ جنيه ، ومجمع إهلاكها حتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١١ م ٢٢٥٠٠٠ جنيه حسب على أساس معدل إهلاك سنوي ١٠ % (قسط ثابت) وذلك من تاريخ شراء واستخدام السفينة فى

النشاط ، فى ١ / ١ / ٢٠٠٧ (معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥ %) .

هذا ، وقد تبين للفاحص الضريبي أن حساب أرباح وخسائر المنشأة يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع السفينة كما تحددت من وجهة نظرها ، كما يتضمن الحساب فى الجانب المدين منه إهلاك السفينة المباعة عن الفترة من بداية السنة وحتى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ وهو تاريخ بيع السفينة.

٢ـ فى ١ / ١١ / ٢٠١٥ قامت المنشأة ببيع بعض المنشآت والتجهيزات المملوكة لها والتي كانت تعمل فى مجال النشاط الذى تُمارسه حتى ذلك التاريخ، بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه المنشآت والتجهيزات ٥٠٠٠٠٠ جنيه استهلكت دفترياً وضريبياً بالكامل .

هذا ، وقد تبين للفاحص الضريبي أن حساب أرباح وخسائر المنشأة لم يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع المنشآت والتجهيزات المملوكة لها.

المطلوب :بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

الحـــــل

١ـ حساب الربح الرأسمالي الناتج عن بيع السفينة من وجهة نظر المنشأة:

مجمع إهلاك السفينة ٢٢٥٠٠٠ جنيه حُسب على أساس معدل إهلاك سنوي ١٠ % (قسط ثابت) ، ولمدة ٥ سنوات ابتداء من ١ / ١ / ٢٠١٠ وحتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٤ . وهذا يعنى أن مجمع إهلاك السفينة لا يتضمن إهلاك السفينـــة عــن الفتــرة مـــن ١ / ١ / ٢٠١٥ وحتى تاريــخ بيعهـــا فـــى ١ / ١٠ / ٢٠١٥، حيث كانت السفينة تعمل فى الإنتاج حتى ذلك التاريخ ، وبالتالي يجب حساب إهلاك السفينة عن هذه الفترة كالآتي :

إهلاك السفينة = ٤٥٠٠٠٠ × ١٠ % × $\frac{٩}{١٢}$ = ٣٣٧٥٠ جنيه.

ويُرحل هذا المبلغ إلى مجمع إهلاك السفينة.

مجمع إهلاك السفينة حتى ١ / ١٠ / ٢٠١٥

= ٢٢٥٠٠٠ + ٣٣٧٥٠ = ٢٥٨٧٥٠ جنيه.

صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع

= التكلفة الدفترية للأصل ـ مجمع الإهلاك .

= ٤٥٠٠٠٠ ـ ٢٥٨٧٥٠ = ١٩١٢٥٠ جنيه.

الربح الرأسمالي = ثمن البيع ـ صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع.

= ٢٥٠٠٠٠ ـ ١٩١٢٥٠ = ٥٨٧٥٠ جنيه.

*** حساب الربح (أو الخسارة) الرأسمالي الناتج عن بيع السفينة من وجهة نظر مصلحة الضرائب :**

مجمع إهلاك السفينة = ٤٥٠٠٠٠ × ٥ % × ٩/١٢ = ١٢٩٣٧٥ جنيه.

صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع

= ٤٥٠٠٠٠ ـ ١٢٩٣٧٥ = ٣٢٠٦٢٥ جنيه .

الربح (أو الخسارة) الرأسمالي = ٢٥٠٠٠٠ ـ ٣٢٠٦٢٥

= (٧٠٦٢٥) جنيه.

٢ـ الربح الرأسمالي الناتج من بيع المنشآت والتجهيزات=

	جنيه
ثمن بيع المنشآت والتجهيزات	**٣٥٠٠٠٠**
(-) صافى القيمة الدفترية للمنشآت والتجهيزات	**(صفر)**
	٣٥٠٠٠٠

وفي ضوء هذه الملاحظات يمكن بيان أثر التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي , وذلك للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة كالآتي :

الحل:

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		أسباب التعديل وملاحظات الحل
	الإضافة	الخصم	
	٧٥٠٠٠		صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١	٣٣٧٥٠		إهلاك السفينة من وجهة نظر المنشأة = ٤٥٠٠٠٠ × ١٠ % × ٩÷١٢ = ٣٣٧٥٠ جنيه.
		١٦٨٧٥	إهلاك السفينة من وجهة نظر مصلحة الضرائب = ٤٥٠٠٠٠ × ٥ % × ٩÷١٢ = ١٦٨٧٥ جنيه.
٢	٣٥٠٠٠٠		صافى الربح الرأسمالي الناتج عن بيع المنشآت والتجهيزات المملوكة للمنشأة . يُضاف بالكامل إلى الأرباح الخاضعة للضريبة نظرًا لأن التكلفة التاريخية لتلك المنشآت والتجهيزات قد أُستهلكت بالكامل دفتريًا وضريبياً . وعلى هذا الأساس يُمثل ثمن بيع المنشآت والتجهيزات بالكامل ربحاً للمنشأة ويخضع للضريبة على هذا الأساس تطبيقاً لنص المادة رقم (١٧) من القانون والتي تقضى بخضوع الأرباح الناتجة من بيع الأصول التي نصت عليها تلك المادة للضريبة.
		٥٨٧٥٠	الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع السفينة المملوكة للمنشأة ، حيث أدرجت المنشأة ربحاً رأسمالياً ناتج عن بيع السفينة قدره ٥٨٧٥٠ جنيه فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥
		٧٠٦٢٥	الخسارة الرأسمالية الناتجة من بيع السفينة المملوكة للمنشأة من وجهة نظر مصلحة الضرائب يتم خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة.
	٤٥٨٧٥٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	(١٤٦٢٥٠)		إجمالي الخصومات
	312500		صافى الربح الخاضع للضريبة.

٢- الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات :

إذا قامت المنشأة بسداد أو تصفية الالتزامات التي عليها للغير بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية ، فإن الفرق بين القيمتين يُمثل أرباحاً للمنشأة . ومن الأمثلة على ذلك ، قيام المنشأة بسداد الديون أو القروض التي عليها للدائنين قبل ميعاد استحقاقها بقيمة أقل من قيمتها الدفترية ، وكذلك قيام المنشأة بشراء كل أو جزء من السندات التي سبق وأن أصدرتها بسعر أقل من القيمة الاسمية لهذه السندات .

وتُعتبر الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات أرباح محققة للمنشأة ، ويجب أن تُدرج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة .

ويتعين على الفاحص الضريبي أن يتحقق من أن المنشأة قد أدرجت هذه الأرباح ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة.

٣- أرباح إعادة التقدير :

إذا قامت المنشأة بإعادة تقدير أصولها وخصومها بهدف إظهار القيمة الفعلية للمنشأة ، فإن أي أرباح قد تنشأ نتيجة إعادة التقدير هذه تُمثل أرباحاً دفترية وليست أرباحاً محققة بالفعل.

ويُستثنى من ذلك حالة إذا ما قامت المنشأة بإعادة تقدير أصولها وخصومها، وذلك لتحديد نتيجة إعادة التقدير بغرض استخدامها فى تقرير حقوق للمنشأة كما هو الحال عند تقديم صافى أصول المنشأة كحصة عينية فى شركة أخرى عند الانضمام أو الاندماج ، وفى هذه الحالة فإن الأرباح التي قد تنشأ نتيجة إعادة التقدير تُعتبر أرباحاً محققة بالفعل ، وتخضع للضريبة باعتبارها ناتجة عن تصرف قانونيا يترتب عليه تعديل أو تغيير فى هيكل الملكية.

ولكن تشجيعاً للمنشآت الفردية على الاستمرار بأي طريقة كانت سواء أكان ذلك بالمساهمة فى نشأة شركة معينة ، أم بالاندماج مع شركة أخرى ، وتشجيعاً على إنشاء شركات المساهمة والتوسع فى نشاطها باعتبارها إحدى الأدوات الهامة لتنمية الاقتصاد القومي ، قرر المشرع فى المادة رقم (٢٠) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال شركة مساهمة ، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فإن نص المادة رقم (٥٣) من

قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣) يقضى بأن تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم ،بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ،ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

وهكذا يتضح أن الشخص الاعتباري يُمكنه تأجيل الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول والالتزامات بما فيها أرباح الاستحواذ من الخضوع للضريبة إذا توافر شرطان ، كما ورد بنص المادة رقم (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وهذان الشرطان هما :

١ـ أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٢ـ أن يتم حساب الإهلاك للأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .

وطبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه فى حالة إخلال الشخص الاعتباري بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض حساب الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشخص الاعتباري (الشركة) فى اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم .

وطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٣)من القانون يُعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي :

١ـ اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .

٢ـ تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .

٣ـ تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

٤- الاستحواذ علي ٣٣% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل اسهم في الشركة المستحوذة.(تم تعديل هذا البند ٥٣ بالقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥).

٥- الاستحواذ علي ٣٣ % أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخري في مقابل أسهم في الشركة المستحوذة .(تم تعديل هذا البند ٥٣ بالقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥).

٦- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال .

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني أو ألا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانوني شخص غير مقيم.

وطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون يُعتمد التغيير فى الشكل القانوني من تاريخ التأشير فى السجل التجاري .

وإذا تم اعتماد التغيير فى الشكل القانوني للشخص الاعتباري فإنه يتعين عليه، فى تطبيق حكم المادة رقم (٥٣) من القانون ، الالتزام بالأحكام التي وردت بنص المادتين (٦٢) ، (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون وذلك على النحو التالي :

أ- طبقاً لنص المادة رقم (٦٢) يتعين على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمساكها طبقاً لحكم المادة رقم (٧٨) من القانون على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما يتعين عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم.

ب - طبقاً لنص المادة رقم (٦٣) فإنه لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة رقم (٥٣) من القانون يحتفظ الشخص الاعتباري بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يُبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني . ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو التالي :

١- فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة ، المنصوص عليها فى البنود (١) و(٢) و(٤) من المادة (٢٥) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة

التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني ، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

٣- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه فى البندين (١) و(٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة فى حالة إضافتها للاحتياطيات.

٣ / ٢ / ٤ . الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية:

أشرنا فيما سبق إلى أن بعض المنشآت تقوم باستثمار فائض أموالها فى شراء الأوراق المالية ، وذلك للاستفادة من عوائدها . وتتخذ الأوراق المالية العديد من الصور من أهمها الأسهم ، السندات ، صكوك الاستثمار ، صكوك التمويل ، وثائق الاستثمار.

وإذا ما قامت المنشأة ببيع الأوراق المالية التي فى حوزتها وحققت من وراء ذلك ربحاً فإن هذا الربح يُعد من قبيل الأرباح الرأسمالية ، ويدخل ضمن إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ، ويخضع للضريبة على هذا الأساس ، وإذا حققت المنشأة خسارة من وراء بيع الأوراق المالية فيسمح لها بخصم الخسارة من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي الخاضعة للضريبة.

وعند فحص بند الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأوراق المالية التي قد تُحققها المنشأة ، يتعين على الفاحص الضريبي أن يتحقق من أن المنشأة قد أدرجت هذه الأرباح ضمن إيراداتها - أي ظهرت بالجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر.

وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها، فيتعين على الفاحص إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. وللتحقق من مقدار هذه الأرباح يتعين على الفاحص أن يُراجع فاتورة البيع الواردة من سمسار الأوراق المالية ، أو إشعارات البنك الذى تولى بيعها مع التحقق من الكمية والقيمة.

هذا، فيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية غير المقيدة في البورصة المصرية، أما بالنسبة للأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية فإننا نفرق بين حالتين هما:

٤- المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة:

أعفى المشرع بمقتضى نص البند (٨) من المادة رقم (٥٠)من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأواق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية، ولقد تم إلغاء هذا البند بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وهو ما يعنى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من هذا التعامل للضريبة طبقاً لهذا القانون ، ثم صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ والذى أشار فى المادة الثانية منه إلى وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها فى القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمدة عامين تبدأ فى ٢٠١٥/٥/١٧، وهذا يعنى الآتي :

أ عدم استحقاق أو تحصيل ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأواق المالية المصرية والمدرجة فى قائمة دخل الممول عن الفترة الضريبية التى تنتهى بعد العمل بالوقف اعتباراً من ٢٠١٥/٥/١٧، وذلك فيما يخص الأرباح التى تحققت بعد هذا التاريخ.

ب العودة إلى حكم البند ٨ من المادة رقم ٥٠ من قانون الضريبة على الدخل فى شأن إعفاء الأرباح الرأسمالية المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة فى البورصة خلال مدة الوقف مع عدم اعتماد الخسائر الناتجة عن هذه المعاملات أو ترحيلها ، بالنسبة للأرباح التى تتحقق بعد الوقف، مع مراعاة استبعاد تكلفة الاستثمار والتمويل للأرباح المعفاة طبقاً لحكم المادة (٦/٢٤) من قانون الضريبة على الدخل، وذلك على النحو التالي:

تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بالأرباح المعفاة

=(الأرباح الرأسمالية الناتجة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة والتى تم إعفائها ÷ إجمالي الإيرادات)× تكلفة الاستثمار والتمويل

وطبقاً لنص البند (٦) من المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً. ويترتب على هذا النص أن تكاليف التمويل والاستثمار المحملة على قائمة الدخل وتخص هذه الإيرادات المعفاة يتم إضافتها على صافي الربح عند تحديد وعاء الضريبة.

وتشمل تكاليف التمويل والاستثمار العوائد المدفوعة أو المستحقة على الودائع والقروض والسلفيات والديون وأية صورة من صور التمويل بالدين، بالإضافة إلى المصاريف العمومية والإدارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ولا يدخل ضمنها الإهلاكات والمخصصات .

هذا، وقد أوضحت المادة (٣٢) مكرراً من اللائحة التنفيذية المعدلة بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥طريقتين لتحديد تكاليف التمويل والاستثمار وهما على النحو التالي:

الطريقة الأولى: طريقة التخصيص: يتم تطبيقها إذا كان الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال، الاستثمار في تحقيق إيرادات معفاة قانوناً، وفى هذه الحالة تكون تكاليف التمويل والاستثمار هي العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال.

<u>الطريقة الثانية: طريقة التقسيم النسبى : </u>يتم تطبيقها إذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى تحقيق إيرادات معفاة من الضريبة .وفى هذه الحالة يتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة على النحو التالي:

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة =

$$\frac{\text{إجمالي الإيرادات المعفاة قانوناً}}{\text{إجمالي الإيرادات الكلية للمنشأة}} \times \text{تكلفة التمويل والاستثمار.}$$

مثال رقم (١): بفرض أن شركة بلغ حجم القروض التي حصلت عليها ١٠ مليون جنيه، وذلك لتمويل استثمارات الشركة في سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية، وبلغ حجم الإيرادات المتحققة من هذه السندات خلال الفترة الضريبية ١،٥ مليون جنيه بينما بلغت الفائدة المسددة عن القروض ١،٢ مليون جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لمبالغ الفائدة المدينة والدائنة المدرجة في قائمة الدخل وأثرها على الإقرار الضريبي، علماً بأن إيرادات الشركة الإجمالية بلغت ٢٥ مليون جنيه، وبلغت تكاليف التمويل والاستثمار (بخلاف المخصصات والإهلاكات) ٣ مليون جنيه، وبلغ صافي ربحها من واقع قائمة الدخل ٥ مليون جنيه.

الحل: طريقة التخصيص:

تُطبق طريقة التخصيص على الفوائد المدينة (والتي تعد فى هذه الحالة تكاليف التمويل والاستثمار) لأنها فوائد على قروض خصصت لتمويل استثمارات تحقق إيرادات معفاة وبالتالي لن يعترف بها كتكلفة واجبة الخصم، وتُستبعد هذه الفوائد المدينة من الفوائد الدائنة المعفاة، وما يعفى فقط هو الزيادة في الفوائد الدائنة عن المدينة وتبلغ ٣٠٠ ألف جنيه (١،٥ مليون جنيه – ١،٢ مليون جنيه) وتُخصم في الإقرار، أو يُمكن اتباع معالجة بديلة وهي رد الفوائد المدينة بالكامل إلى الإقرار، مع خصم الفوائد الدائنة المعفاة عند تحديد الوعاء الخاضع.

مثال (٢): بفرض أن شركة بلغ حجم القروض التي حصلت عليها ٢٠ مليون جنيه، وذلك لتمويل استثمارات الشركة التى تتمثل في استثمارات في النشاط بالإضافة إلى استثمارات في سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، وبلغ حجم الإيرادات المتحققة من هذه السندات خلال الفترة الضريبية ٥,١ مليون جنيه أُدرجت في قائمة الدخل ، بينما بلغت الفائدة المسددة على القروض ٢،٥ مليون جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لمبالغ الفائدة المدينة والدائنة المدرجة في قائمة الدخل وأثرها على الإقرار الضريبي، علماً بأن إيرادات الشركة الإجمالية بلغت ٢٥ مليون جنيه، وبلغت تكاليف التمويل والاستثمار (بخلاف المخصصات والإهلاكات) ٤ مليون جنيه، وبلغ صافي ربحها من واقع قائمة الدخل ٥ مليون جنيه.

الحل: طريقة التقسيم النسبي:

نظراً لأن القروض التى حصلت عليها الشركة تُستخدم في تمويل استثمارات تُدر عوائد بعضها يخضع للضريبة وبعضها معفى من الضريبة، فإنه يُمكن تحديد

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة باستخدام طريقة التقسيم النسبي على النحو التالي:

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة =

$\frac{١٥٠٠٠٠٠}{٢٥٠٠٠٠٠٠}$ × ٤٠٠٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠٠ جنيه.

لا تُعد هذه التكلفة من التكاليف واجبة الخصم وتُضاف إلى الربح الخاضع للضريبة لأنها تتعلق بإيرادات معفاة من الضريبة، وفى نفس الوقت تخصم إيرادات السندات المعفاة من الضريبة من وعاء الضريبة.

❖ **المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة:**

طبقاً لنص المادة(رقم ٥٦ مكرر ١)من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة٢٠٠٥ (أُضيفت بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤) والمعدلة بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، تخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة(رقم ٤٦ مكرر ٣) من قانون الضريبة على الدخل والتي تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات - سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو الخارج- والتي يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة ، ويكون سعر الضريبة ١٠% علي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أيه تكاليف .

وتُحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة علي أساس قيم صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية علي أساس الفرق بين سعر البيع أو الاستبدال أو أية صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة.

وعلي الجهة التي تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة ، كما أن عليها إجراء تسوية علي قيمة الضريبة المستحقة علي الوعاء في نهاية السنة الضريبية وإخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوي الناتج عن جميع تعاملاته بالأوراق المالية على النموذج الذى تحدده اللائحة

التنفيذيـة , ويجـب علـى المصـلحة فـى حالـة امتنـاع الممـول عـن أداء الضـريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصـة إخطار كل من الهيئـة العامة للرقابة المالية , والجهة التى نفذت التعاملات بذلك.

الفصل الثاني
التكاليف والمصروفات الواجبة
الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة

أولاً: الشروط الواجب توافرها فى التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم:

يشترط في أي مبلغ ينفق لاعتباره من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ضريبياً توافر عدة شروط وهي:

١ـ أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة ولازمة لمزاولته:

لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة كل مبلغ ينفق غير لازم لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة على القوة الإنتاجية لأصولها أو غير لازم لتحقيق الإيرادات. وعلى ذلك فلا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم أي مصروفات شخصية لأحد الشركاء مثل أقساط التأمين على حياة أحد الشركاء، ومثل فوائد القروض التي تعقدها المنشأة لمصلحة شريك فيها، ومثل المسحوبات الشخصية للشركاء.

٢ ـ أن تكون النفقة حقيقية وأن تتحقق النفقة بصفة فعلية:

طبقاً لهذا الشرط لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أي نفقة احتمالية، فلا تخصم الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة. ولا يعتبر من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم النقص في قيمة الأصول الثابتة ما لم يتحقق هذا النقص فعلاً بالبيع أو الهلاك أو الاستيلاء أو التقادم أو مضي المدة، ولا يسمح بخصم خسائر إعادة التقدير التي لا يصاحبها تغيير في الشكل أو الكيان القانوني للمنشأة.

ويكفي أن تتحقق النفقة بصفة فعلية طبقاً لأساس الاستحقاق الذي تتحدد على أساسه الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا يشترط لتحقيق النفقة واعتبارها من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم أن تكون قد دفعت فعلاً، بل أن مجرد الارتباط بها أو استحقاقها يكفي لخصمها.

هذا وقد أجاز القانون خصم بعض بنود النفقات التي لا تعتبر نفقة حقيقية مثل إهلاك إضافي بنسبة ٣٠% للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في مجال الإنتاج وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الآلات، وسيتم معالجة الإهلاك الإضافي في جزء تال من هذا الكتاب.

٣ ــ أن ترتبط النفقة بإنتاج الربح الخاضع للضريبة:

يشترط في النفقات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أن تكون مرتبطة بإنتاج هذا الربح، ويكفي أن يكون الممول قد تحمل هذه النفقات في سبيل الحصول على ربح يخضع للضريبة حتى ولو لم يتحقق ربح فعلى نتيجة هذه النفقات.

هذا وقد استثنى القانون بعض بنود النفقات ولم يسمح بخصمها إلا إذا حققت المنشأة ربحاً، ومن أمثلة هذه النفقات التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة فلا يجوز خصمها إذا حققت المنشأة خسارة ضريبية.

٤ ــ أن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات:

يشترط في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أن تكون مؤيدة بمستندات صحيحة موثوق فيها وقابلة للفحص والمراجعة للتأكد من صحتها. ومع ذلك ففي الحالات التي جرى العرف فيها على التغاضي عن الحصول على مستندات حيث يتعذر في الغالب طبقا لطبيعة هذه التكاليف والمصروفات إثباتها بمستندات خارجية فيجوز خصم تلك المصروفات والتي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات وذلك في حدود ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات علي النحو الذي سيتضح في جزء تال من هذا الكتاب.

٥ ــ أن تكون النفقة خاصة بالسنة المالية محل المحاسبة:

طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وقاعدة استقلال السنوات الضريبية يسمح بخصم كافة النفقات التي تخص الفترة محل المحاسبة سواء دفعت في نفس الفترة أو في فترات سابقة أو لاحقة. وعلى ذلك فإذا سددت المنشأة خلال السنة المالية محل المحاسبة ضريبيا مصروفاً يخص سنة قادمة فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة محل المحاسبة. وإذا سددت المنشأة خلال السنة المالية محل المحاسبة ضريبيا مصروفاً يخص سنة سابقة فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم في السنة محل المحاسبة نظراً لأنه يكون قد اعتبر ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في هذه السنة السابقة، أما إذا كان هذا المصروف غير معروفاً وقتها وظهر فقط في السنة الحالية فيمكن اعتباره من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة المالية محل المحاسبة بعد التأكد من صحته.

هذا وقد خرج المشرع عن قاعدة استقلال السنوات الضريبية عندما أجاز ترحيل الخسائر لتخصم من الأرباح التي تتحقق في سنة أو سنوات تالية طبقاً للمادة (٢٩) من القانون كما سيتضح في جزء تال من هذا الكتاب.

٦ – أن تكون النفقة إيراديه:

تطبيقاً لقاعدة استقلال السنوات الضريبية تخصم نفقات الاستغلال العادية التي تنفق بصورة دورية متكررة على استغلال الأصول في عمليات المنشأة ولتحقيق الإيرادات أو تنفق للمحافظة على القدرة الإنتاجية للأصول وصيانتها، أي يشترط في النفقة الواجبة الخصم أن تكون إيراديه. أما النفقات الرأسمالية والتي تنفق في سبيل الحصول على أصول جديدة أو لزيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة فلا تخصم كلها من الربح الخاضع للضريبة في السنة التي أنفقت فيها، وإنما توزع هذه النفقات على السنوات التي يتم الاستفادة خلالها من هذه الأصول وبحيث تتحمل كل سنة بالجزء الذي يخصها من هذه النفقات الرأسمالية في صورة قسط إهلاك. وبالنسبة للمصروفات الإيراديه المؤجلة (مثل الحملات الإعلانية التي يتم الاستفادة منها خلال أكثر من سنة ومصروفات التأسيس) فلم يوضح قانون الضرائب كيفية معالجتها ضريبيا، لذا يمكن معالجتها باعتبارها مصروفا بالكامل خلال سنة إنفاقها وفقا للمعالجة التي تبنتها معايير المحاسبة المصرية.

ثانياً: أنواع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

١ – العوائد المدينة:

تنص الفقرة الأولى من المادة (٢٣) من القانون على خصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

وتنص الفقرة الرابعة من المادة (٢٤) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. كما تنص الفقرة الخامسة من نفس المادة على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

كما ينص البند رقم (١) من المادة (٥٢) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

وطبقاً لنصوص المواد السابقة تعتبر العوائد المدينة التي تخص القروض المستخدمة في النشاط من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وتشمل العوائد المدينة هنا كل ما يتحمله الشخص الاعتباري

من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من قروض وسلفيات أياً كان نوعها والسندات والأذون وأية صورة من صور التمويل بالديون من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.ونرى أنه يجب عند تحديد المعاملة الضريبية للعوائد المدينة في ضوء النصوص القانونية السابقة أن نفرق بين ما يلي :

أولاً: العوائد المدينة التي تدفعها البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية تعتبر بالكامل من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أياً كان مقدارها.

ثانياً: العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية بخلاف البنوك وشركات التأمين والشركات التي تباشر نشاط التمويل،وهذه تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التالية:

١ – أن يكون القرض حقيقياًإلتزمت به المنشأة فعلاً وليس وهمياً أو صورياً أو قرض مضمون من المنشأة ولكنها غير ملتزمة بسداده.

٢ – أن يكون القرض مستخدماً في نشاط المنشأة، فإذا حصل أصحاب المنشأة على قرض بأسم المنشأة واستخدم في أعمالهم الخاصة فإن عوائد هذا القرض لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣ – أن يتم خصم العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة إذا كانت هذه العوائد غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً. ويقصد بالعوائد الدائنة هنا كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية, ومن أمثلة العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ما يحصل عليه الأشخاص الاعتبارية من عوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال. وعلى ذلك فإن ما يعتمد ضريبياً ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الفرق بين العوائد المدينة والعوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً. بفرض أن العوائد المدينة كانت ١٠٠ ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة بلغت ٩٠ ألف جنيه، فإن الفرق وقدره ١٠ آلاف جنيه يعتمد ضمن التكاليف، أما إذا كان الفرق سالباً أي أن مبلغ العوائد الدائنة المعفاة المذكورة أكبر من مبلغ العوائد المدينة التي سددتها المنشأة، فأنه لا يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أي مبلغ للعوائد المدينة،فإذا كانت العوائد المدينة ١٠٠ ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة ١٢٠ ألف جنيه فإن الفرق وقدره ٢٠ ألف جنيه يمثل الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة عن العوائد المدينة، وهذه الزيادة فقط تعفى من الضريبة وتخصم في الإقرار الضريبي، وذلك كما سبق توضيحه عند تناول الفوائد الدائنة في الفصل السابق.

٤ – أن لا يزيد مبلغ العوائد المدينة على مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير أو في أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. وعلى ذلك يتم مقارنة مبلغ العوائد المدينة المسددة مع مبلغ العوائد المحسوبة اعتماداً على مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي المصري ويسمح بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أيهما أقل بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

٥ – ألا تكون هذه العوائد المدينة مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

٦ – أن تكون العوائد المدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات لا تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية. ويقصد بمتوسط حقوق الملكية هنا مجموع رصيد حقوق الملكية في بداية السنة المالية ونهايتها مقسوماً على ٢. ويحسب متوسط القروض والسلفيات كمجموع لرصيد القروض والسلفيات أول المدة وآخرها مقسوما علي ٢, علي أن تستبعد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة, والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة, وذلك عند مقارنة متوسط حقوق الملكية مع متوسط القروض والسلفيات. ويقصد بحقوق الملكية كل من رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات علي اختلاف أنواعهاوالأرباح المرحلة ومخصوماً منه الخسائر المرحلة علي أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلي الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة. وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط, وتحسب النسبة علي أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوباً إلي باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدني رأس المال المدفوع. وتنص المادة (٥٢) من القانون على أن متوسط حقوق الملكية يحسب اعتماداً على ما تظهره القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

وفي جميع الأحوال يجب مقارنة متوسط رصيد القروض والسلفيات المسدد عنها العوائد المدينة التي دفعتها الأشخاص الاعتبارية المذكورة مع أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ويتم تحديد العوائد المدينة والتي تعد من التكاليف الواجبة الخصم على أساس مقدار هذه النسبة وما زاد عن ذلك يرد للأرباح في الإقرار.

ولتوضيح المعالجة السابقة بفرض أن رصيد القروض والسلفيات المستحقة على إحدى الشركات في أول العام ٢٠١٤ بلغ ٥ مليون جنيه، وهو عبارة عن قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق بمعدل فائدة سنوي ١٠,٥%، وحصلت الشركة خلال العام الحالي على القروض والسلفيات الآتية:

١- قرض من أحد البنوك في بداية منتصف العام بمبلغ ١٥ مليون جنيه وبمعدل فائدة ١١% سنوياً.

٢ - قرض من أحد جهات التمويل بمبلغ ١٠ مليون جنيه ، تم الحصول عليه في بداية الربع الأخير من العام وبمعدل فائدة ١٥% سنوياً .

فإذا علمت ما يلي:

أولاً: بلغت أجمالي الفوائد المدينة المستحقة على القروض والسلفيات والمحملة على قائمة الدخل ١٧٢٥٠٠٠ جنيه، وهي عبارة عن:

- **٥٢٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة على القرض من العام السابق والذي يمثل رصيد القروض أول المدة .**
- **٨٢٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد البنوك بمعدل فائدة ١١% .**
- **٣٧٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل بمعدل فائدة ١٥% .**

ثانياً: أن متوسط حقوق الملكية للشركة ٢,٥ مليون جنيه.

ثالثاً: أن سعر الخصم والائتمان والمعلن من البنك المركزي في بداية العام يبلغ ٧%.

عند تحديد مقدار الفوائد المدينة التي تعتمد ضريبياً وأثر ذلك على الإقرار الضريبي للشركة يلاحظ ما يلي:

أ - الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الائتمان:تتمثل هذه الفوائد في فائدة القرض الثاني الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل.

معدل فائدة القرض ١٥% .

مثلي سعرالائتمان = ٧% × ٢ مثل = ١٤%

الزيادة عن مثلي سعرالائتمان = ١٥% - ١٤% = ١%

مقدار الفائدة التي تجاوزت مثلي سعر الائتمان =

٣٧٥٠٠٠ × ١/١٥ = ٢٥٠٠٠ جنيه ولا تعد من التكاليف

ب - الفوائد المدينة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية: وتتحدد على النحو التالي:

١ - تحديد متوسط القروض والسلفيات لعام ٢٠١٤ :

ويتحدد على النحو التالي:

رصيد القروض والسلفيات في ٢٠١٤/١/١ = ٥٠٠٠٠٠٠

رصيد القروض والسلفيات في ٢٠١٤/١٢/٣١=

٥٠٠٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠٠

متوسط القروض والسلفيات = ٥٠٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠٠

٢

=١٧٥٠٠٠٠٠ج

٢ - متوسط حقوق الملكية لعام ٢٠١٤ = ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

٣ - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

١٧,٥ مليون جنيه : ٢,٥ مليون جنيه

٧ : ١

٤ - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ ـ نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

٧ - ٤ × ١٠٠ = ٤٣%.

٧

٦ - مقدار الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤أمثال متوسط حقوق الملكية

= الفوائد المدينة(بعد استبعاد الزيادة عن مثلي سعر الائتمان) × نسبة الزيادة في القروض

= (١٧٢٥٠٠٠-٢٥٠٠٠٠) ×٤٣% =٧٣١٠٠٠ جنيه ولا تعد من التكاليف الواجبة الخصم

الفوائد المدينة التي لاتعد من التكاليف=٢٥٠٠٠ +٧٣١٠٠٠=٧٥٦٠٠٠جنيه.

ويتم إضافتها لصافي الربح في الإقرار الضريبي.

<u>العوائد المدينة المرسملة على الاصول:</u>

تتم المعالجة المحاسبية للعوائد المدينة التي تدفع عن قروض تم الحصول عليها لتمويل اقتناء الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وذلك برسملة هذه الفوائد وأضافتها على القيمة الدفترية للأصول، ولا يتم تحميلها على قائمة الدخل. وقد تتجاوز هذه الفوائد المرسملة النسب الضريبية المسموح بها، وتتوقف المعاملة الضريبية في هذه الحالة بأن نفرق ما بين حالتين وهما:

<u>الحالة الأولى: إذا كانت الفوائد المدينة التى تتحملها المنشأة هى الفوائد المرسملة فقط:</u>

يتم في هذه الحالة مقارنة الفوائد المدينة المرسملة بالفوائد المدينة المسموح بها وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، فإذا كانت في حدود المسموح به فلا توجد مشكلة ضريبية، وتعتمد قيمة الأصول الثابتة شاملة الفوائد المرسملة، ويتم حساب الإهلاك الضريبي للأصول على أساس هذه القيمة. أما إذا كانت الفوائد المرسملة أزيد من الفوائد المسموح بها، تستبعد الزيادة من قيمة الأصول، ويتم حساب

الإهلاك الضريبي وفقا للقيمة الباقية. بفرض أن احدي الشركات قامت باقتراض مبلغ ٥٠ مليون جنيه من أحد البنوك لتمويل شراء آلات إنتاجية بغرض إنشاء خط إنتاج جديد، علماً بأن الشركة ليس عليها أية ديون للغير سوى هذا القرض، وبلغت الفوائد المدينة التي تحملتها الشركة خلال فترة إنشاء خط الإنتاج ٧,٥ مليون جنيه، لم تحمل على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة التي استحقت فيها، ولكن تم رسملتها على تكلفة خط الإنتاج والتي بلغت في مجملها ٦٠مليون جنيه شاملة الفوائد المدينة المرسملة. هذا ويبلغ متوسط حقوق الملكية من واقع بيانات القوائم المالية للشركة والمعدة في نهاية العام ١٠ مليون جنيه. عند تحديد المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المرسملة، وتحديد القيمة الرأسمالية لخط الانتاج للأغراض الضريبية يلاحظ ما يلي:

١ - متوسط القروض والسلفيات = ٥٠ مليون جنيه وهو القرض الوحيد المستحق على الشركة في بداية العام ونهايته.

٢- متوسط حقوق الملكية = ١٠ مليون جنيه

٣- نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

٥٠ مليون جنيه : ١٠ مليون جنيه

٥ : ١

٤- النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

$\frac{٥ - ٤}{٥}$ × ١٠٠ = ٢٠%

٦ – الفوائد المدينة عن القروض التي تجاوزت ٤أمثال متوسط حقوق الملكية

= ٧,٥ مليون جنيه × ٢٠% = ١,٥ مليون جنيه .

بالرغم من أن هذه الفوائد لا تعد تكلفة من الناحية الضريبية إلا أنها لا تؤثر على إعداد الإقرار الضريبي لأنها لم تحمل على قائمة الدخل، ولكنها تخصم من تكلفة خط الإنتاج وتصبح القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج للأغراض الضريبية والقابلة للإهلاك الضريبي=٦٠مليون-١،٥مليون=٥٨,٥مليون جنيه.

الحالة الثانية: حالة تحمل المنشأة فوائد مدينة تم تحميل بعضها على قائمة الدخل وتم رسملة البعض الآخر:

يتم في هذه الحالة اضافة العوائدالمرسملة على الأصول إلى العوائد المحملة على قائمةالدخل عند تسوية العوائد المدينة وفى حالة زيادة المستبعد من العوائد المدينة وغير المعتمد ضريبياً عن المحمل على قائمة الدخل يتم استبعاد هذهالزيادة من تكلفة الأصول.

مثال : بفرض أنه في المثال السابق يستحق على الشركة قروض أخرى تستخدم في النشاط يبلغ متوسطها ٤٠ مليون جنيه، وأن الفوائد المدينة المستحقة عنها والمحملة على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة بلغت ٤,٥ مليون جنيه. لبيان المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل والفوائد المرسملة، وبيان أثر هذه المعاملة علىاعدادالاقرار الضريبي للشركة، وعلى القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج للأغراض الضريبية يلاحظ ما يلي:

١ – متوسط القروض والسلفيات =٥٠ مليون + ٤٠ مليون = ٩٠ مليون جنيه.

٢ - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

٩٠ مليون جنيه : ١٠ مليون جنيه

٩ : ١

٣ - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٤ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

(٩ - ٤) / ٩ × ١٠٠ = ٥٥,٥%.

٥ – إجمالي الفوائد المدينة (المحملة على قائمة الدخل والمرسملة)=

٧,٥ مليون + ٤,٥ مليون = ١٢ مليون جنيه

٦ - الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤أمثال متوسط حقوق الملكية =

(٧,٥ مليون + ٤,٥ مليون) × ٥٥,٥% = ٦,٦٦ مليون لا تعد تكلفة ولا تعتمد ضريبياً، ولكن يلاحظ أنها تتجاوز الفوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل، وتكون المعاملة الضريبية في هذه الحالة على النحو التالي:

أ – يضاف في الإقرار الضريبي مبلغ الفوائد المدينة المحمل على قائمة الدخل بالكامل والبالغ ٤.٥ مليون جنيه.

ب – الفرق بين الفوائد المدينة غير المعتمدة ضريبياً، والفوائد المحملة على قائمة الدخل والبالغ ٢١٦٠٠٠٠ جنيه (٦٦٦٠٠٠٠ – ٤٥٠٠٠٠٠) يستبعد من القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج وتصبح قيمة خط الإنتاج للأغراض الضريبية (والتي يحسب علي أساسهاالإهلاك الضريبي)
= ٦٠٠٠٠٠٠ – ٢١٦٠٠٠٠ = ٥٧٨٤٠٠٠٠ جنيه.

٢ – الإهلاك:

يعرف الإهلاك بأنه النقص التدريجي في قيم الأصول القابلة للإهلاك نتيجة الاستعمال أو التقادم الفني أو مضي المدة، ويعد الإهلاكمحاسبيا من هذا المنظور من التكاليف الواجبة الخصم للوصول إلى صافي أرباح النشاط. ويوجد ثلاث عناصر رئيسية تؤثر في حساب قسط الإهلاك الذي يحمل على قائمة الدخل وهيالقيمة القابلة للإهلاك، ومعدل الإهلاك، وطريقة حساب قسط الإهلاك.

فالقيمة القابلة للإهلاك تتمثل في القيمة الدفترية للأصول (التكلفة التاريخية) وتشمل كل النفقات التي أنفقت لاقتناء الأصول بحيث تكون جاهزة للاستخدام في عمليات المنشأة. فتشمل المبلغ المدفوع للحصول على الأصل بالإضافة إلى أي نفقات لأغراض الشحن والتأمين أثناء النقل والتركيب والتجريب وأي تكاليف أخرى تكون ضرورية حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام. وإذا تم شراء الأصل بالتقسيط أو بالأجل فإن الفوائد تسجل كمصروف إيرادي ولا تحمل على تكلفة الأصل، أما إذا قامت المنشأة بإقامة مبنى بمعرفتها أو أنتجت أي أصل لاستخدامه في عملياتها فإن أعباء الفوائد التي تحدث في أثناء فترة البناء تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل.

أما معدلات الإهلاك فهي تتحدد في ضوء العمر الإنتاجي للأصل، بمعنى أن تحديد عمر الأصل يعني ضمناً تحديد معدل إهلاكه. فعلى سبيل المثال إذا تم تحديد عمر أصل معين على أساس ١٠ سنوات فإن معدل الإهلاك يكون ١٠% سنوياً. ويتدخل في تحديد أعمار الأصول وبالتالي معدلات إهلاكهاعوامل كثيرة منهاالهلاك المادي نتيجة الاستخدام، والتقادم الفني، والقيود القانونية التي تحدد مدة استخدام الأصل.فقد يقدر العمر الإنتاجي لأصل قابل للإهلاك في منشأة ما بمدة تقل عن عمره الفعلي، ذلك لأن الهلاك المادي الذي يطرأ على الأصل نتيجة عوامل التشغيل (مثل عدد الورديات، مدة تشغيل الأصل يومياً، سياسة الصيانة المتبعة بشأنه، مدى كفاءة العاملين القائمين بالعمل عليه) ليس هو العامل الوحيد في تقدير العمر الإنتاجي، وإنما يجب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى التي تنشأ نتيجة التقادم الفني الناتج عن التغيرات التكنولوجية أو تحسين الإنتاج أو انكماش الطلب على السلع والخدمات التي يستخدم الأصل في إنتاجها أو تأديتها.

هذا وتختلف معدلات الإهلاك محاسبياً باختلاف الأصول، كما أنها قد تختلف بالنسبة لأصل معين من منشأة إلى أخرى لاختلاف طبيعة العمل في كل منهما، كما قد تختلف للأصل الواحد في نفس المنشأة من فترة زمنية لأخرى لاختلاف ظروف العمل في المنشأة في كل فترة عن الأخرى.

وبالنسبة لطريقة حساب قسط الإهلاك، فهناك العديد منالطرق لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على مدار فترات العمر الإنتاجي للأصل، ومنها طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة مجموع عدد سنوات الاستخدام، طريقة إعادة التقدير، طريقة وحدات الإنتاج.وأياً كانت الطريقة التي يتم اختيارها لحساب الإهلاك محاسبياً، فإن تطبيقها يجب أن يتصف بالثبات خلال الفترات المختلفة من حياة المنشأة. ولا يستلزم الأمر أن تستخدم المنشأة طريقة واحدة لحساب إهلاك كل أصولها المختلفة، فقد تستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت في إهلاك بعض الأصول، وتستخدم طريقة القسط المتناقص في إهلاك البعض الآخر. وقد تختلف طريق حساب الإهلاك لأغراض إعداد القوائم المالية المحاسبية للمنشأة عن الطرق التي تستخدم للأغراض الضريبية، وهو ما سيتضح لنا في النقاط التالية.

٢ /١ المعاملة الضريبية للإهلاك:

تدخل التشريع الضريبي في حساب الإهلاك المعتمد ضريبياً، وذلك سواء في تحديد القيمة القابلة للإهلاك أو في تحديد معدلات الإهلاك الخاصة بالأصول القابلة للإهلاك أو في تحديد طريقة حساب قسط الإهلاك، وجاء ذلك في المواد رقم (٢٥)، (٢٦)، (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والمواد رقم (٣٣)، (٣٤)، (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون . ويترتب عن هذه المعاملة الضريبية الخاصة بالإهلاك، أن لايعترف بالإهلاك المحاسبي والمحمل على قائمة الدخل ويضاف على الأرباح المحاسبية بالإقرار الضريبي، على أن يخصم الإهلاك المعتمد ضريبياً وفقاً للقواعد التي تحددها المواد القانونية المشار إليها، وذلك لتحديد وعاء الضريبة.

هذا ونصت المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن يكون حساب الإهلاك لأصول المنشأة على النحو الآتي:

١ – ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

٢ – ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شرائها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

٣ – يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزينالبيانات إلكترونيا نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(ب)جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

٤ – لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

وتأسيساً على نص المادة (٢٥) نميز عند حساب الإهلاك للأغراض الضريبية بين ثلاث مجموعات من الأصول وهي:

<u>المجموعة الأولى:</u> أصول يتم إهلاكها على أساس قيمتها الدفترية وبطريقة القسط الثابت:

تشمل أصول هذه المجموعة المباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية، وتكون القيمة القابلة للإهلاك بالنسبة لأصول هذه المجموعة هي القيمة الدفترية (التكلفة التاريخية) والتي تتمثل في تكلفة اقتناء أو شراء أو إنشاء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أو إعادة بناء هذه الأصول وحسب طبيعة كل أصل، ويكون معدل الإهلاك السنوي لهذه الأصول هو ٥% في حالة المباني والإنشاءات والسفن والطائرات، ١٠% في حالة الأصول المعنوية المشتراة.

مثال: شركة تمتلك عقاراً بلغت تكلفة إنشاؤه مليون جنيه ويستهلك سنوياً بمعدل ٢% سنوياً، ولذلك حملت قائمة الدخل المعدة في نهاية عام ××٢٠ بإهلاك العقار وقدره ٢٠ ألف جنيه. المعاملة الضريبية لإهلاك العقار لهذه الشركة وأثره على إعدادالإقرار الضريبي علي النحو التالي:

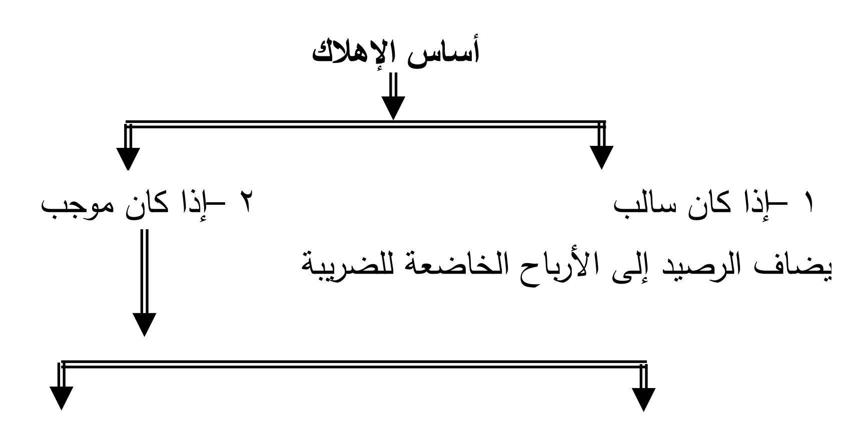
صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	×××
يضاف:	
الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل	٢٠٠٠٠
يخصم :	
الإهلاك الضريبي للعقار: ويحسب على النحو التالي : مليون جنيه × ٥% = ٥٠٠٠٠ جنيه.	٥٠٠٠٠
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة)	×××

<u>المجموعة الثانية:</u> الأصول التي يتم إهلاكهاطبقاً لنظام أساس الإهلاك وبطريقة القسط المتناقص:

تشمل أصول هذه المجموعة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الإلكترونية وجميع أصول النشاط الأخرى من آلات ومعدات ووسائل نقل وأثاث وغيرها. ويتم إهلاك هذه الأصول بمعدل ٥٠% من أساس الإهلاك في حالة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الإلكترونية، وبمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك في حالة الأصول الأخرى. ويتحدد أساس الإهلاك وفقاً لحكم المادة (٢٦) من القانون على النحو التالي:

××	**قيمة الأصول القابلة للإهلاك في بداية الفترة الضريبية، أي بعد خصم مجمع الإهلاك الضريبيللفترات الضريبية السابقة.**
×	**+ تكلفة الأصول المضافة خلال الفترة الضريبية (تطوير – تحسين – تجديد – إعادة البناء) بغض النظر عن تاريخ بداية استخدامها.**
(×)	**- القيمة البيعية لما تم بيعه خلال الفترة الضريبية من تلك الأصول أو قيمة التعويض المتحصل عن فقدها أو إهلاكها.**
× ×	**أساس الإهلاك**

ويلاحظ مما سبق أن أساس الإهلاك يتحدد وفقاً للقيمة الدفترية للأصل في بداية الفترة الضريبية وهي تمثل قيمة الأصل بعد استبعاد مجمع الإهلاك للفترات السابقة ، وهذا يؤكد اتباع طريقة القسط المتناقص لحساب إهلاك هذه الأصول، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل الأساس بما يوازي قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو بقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. هذا إذا كان أساس الإهلاك موجب ويتجاوز عشرة آلاف جنيه، فيحسب الإهلاك الضريبي الواجب خصمه بمعدل ٥٠% أو ٢٥% حسب نوع الأصول من أساس الإهلاك الناتج، وإذا كان موجب ويبلغ عشرة آلاف جنيه أو أقل، فيكون الإهلاك الضريبي بمقدار أساس الإهلاك بالكامل، أما إذا كان أساس الإهلاك سالب فيكون الناتج إيراد خاضع للضريبة ويضاف إلي الوعاء الضريبي. والشكل التالي يوضح الاحتمالات المختلفة لأساس الإهلاك:



يتضح مما سبق أن أساس الإهلاك يتحدد في ضوء عدة عوامل وهي:

١ – يتم حساب أساس الإهلاك لكل مجموعة من الأصول المتماثلة، وليس لكل أصل على حدة.

٢ – تتحدد قيمة الأصول في بداية الفترة الضريبية على أساس رصيد الأصول المتماثلة (آلات، أثاث، وسائل نقل، ----الخ)، مخصوماً منه مجمع الإهلاك الضريبي لهذه الأصول في بداية الفترة الضريبية ذاتها.

٢ – تكون تكلفة الأصول المستخدمة، هي تكلفة الأصول التي بدأ في استخدامها خلال العام.

٣ – تكون تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية هي تكلفة مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال الفترة مثل تكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلي إطالة العمر الإنتاجي للأصول. مع مراعاة أن حساب أساس الإهلاك يتم لكل مجموعة أصول معاً لذلك لا يأخذ في الاعتبار تاريخ الإضافات لهذه الأصول، أي أن حساب إهلاك هذه الأصول خلال أي فترة ضريبية يتم على أساس افتراض أن هذا التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء تم في بداية الفترة الضريبية.

٤ – يحسب أساس الإهلاك اعتماداً على خصم القيمة البيعية للأصول التي تم بيعها خلال الفترة او قيمة التعويض الذي حصلت عليه المنشأة بسبب فقد أو هلاك الأصل خلال الفترة الضريبية. ويتم هنا حساب أساس الإهلاك بصرف النظر عن تاريخ بيع أو فقد أو هلاك الأصول المذكورة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أساس حساب الإهلاك طبقاً لنصوص المادة (٢٦) لا يأخذ في الاعتبار القيمة البيعية المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي للأصول، وقد يكون السبب في ذلك هو أنه كثيراً ما تكون القيمة المتبقية للأصول ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها عند حساب أساس الإهلاك.

مثال:

أظهرت دفاتر وسجلات إحدى المنشآت القيم التالية لبنود الآلات والمعدات والأجهزة في ٢٠××/١/١:

بيان	التكلفة الدفترية بالجنيه	مجمع الإهلاك بالجنيه
آلات ومعدات ميكانيكية	٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
آلات ومعدات كهربائية	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
آلات ومعدات مساعدة	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

وفي ٢٠××/٣/١ تم البدء في استخدام آلات ومعدات ميكانيكية قيمتها ١٥٠٠٠جنيه كانت مازالت في طور الإنشاء والتركيب حتى بداية عام ××٢٠، وظهرت ضمن تكلفة المشروعات تحت التنفيذ في ١٢/٣١ من العام السابق.

في ٢٠××/٥/١٥تم شراء آلات ومعدات مساعدة بمبلغ ٦٠٠٠جنيه وبدأت المنشأة في استخدامها في بداية الشهر التالي.

في٢٠××/٨/١ تم بيع آلات ومعدات كهربائية مستغنى عنها بقيمة قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه.

في المثال السابق يحسب أساس الإهلاك كالآتي:

أ – القيمة الدفترية للآلات والمعدات بعد خصم مجمع إهلاك هذه الأصول في بداية الفترة

= (٣٠٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠) + (٢٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠) + (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠)

= ٤٤٠٠٠٠ جنيه

ب – تكلفة الأصول المستخدمة خلال الفترة = تكلفة الآلات والمعدات التي تم تعليتها من المشروعات تحت التنفيذ إلى الأصول الثابتة خلال الفترة والبالغة ١٥٠٠٠جنيه وبصرف النظر عن تاريخ البدء في استخدام هذه الآلات والمعدات.

ج – القيمة البيعية للآلات والمعدات المستغنى عنها خلال الفترة = ١٠٠٠٠٠جنيه.

د – أساس إهلاك الآلات والمعدات = ٤٤٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٦٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٣٦١٠٠٠ جنيه، ويحسب الإهلاك بنسبة ٢٥% على هذا المبلغ لأن رصيد أساس الإهلاك بالموجب وتجاوز عشرة آلاف جنيه.

هذا وتنص الفقرة الأخيرة من المادة (٢٦) أنه إذا كان أساس الإهلاك بالسالب، يضاف الرصيد السالب إلى الأرباح التجارية والصناعية للمنشأة، وذلك لأن أساس الإهلاك سيكون بالسالب في حالة إذا كانت قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو قيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة أكبر من حاصل جمع القيمة الدفترية للأصول في بداية الفترة وتكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهو يمثل بذلك ربح خاضع للضريبة .

ففي المثال السابق لو افترضنا أن القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية تبلغ ٥٠٠٠٠٠جنيه، في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالآتي

= ٤٤٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٦٠٠٠ – ٥٠٠٠٠٠ = (٣٩٠٠٠) جنيه.

في هذا المثال يتضح أن أساس الإهلاك بالسالب لذلك تضاف القيمة السالبة إلى أرباح المنشأة والخاضعة للضريبة.

وأخيراً تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٢٦) أيضاً على أنه إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم. ففي المثال السابق إذا كانت القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية ٤٥٥٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالآتي:

= ٤٤٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ +٦٠٠٠ – ٤٥٥٠٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه

في هذا الحالة الأخيرة يتضح أن أساس الإهلاك لم يتجاوز ١٠٠٠٠جنيه لذلك يعد من التكاليف الواجبة الخصم مبلغ الـ٦٠٠٠جنيه بالكامل دون الحاجة إلى ضرب مبلغ أساس الإهلاك في نسبة أو معدل إهلاك الآلات والمعدات.

ويثار هنا تساؤل بشأن احتساب إهلاك للأصول المهلكة دفترياً بالرغم من أنها مازالت تستخدم في أعمال المنشأة وهل يسمح للمنشأة باستهلاك قيمة هذه الأصول بالرغم من أن قيمتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة أصبحت صفراً؟ وللإجابة على هذا التساؤل يجب التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان الأصل تم إهلاكه بالكامل محاسبياً ولكنه لم يهلك بالكامل ضريبياً، في هذه الحالة نجد أن معدل الإهلاك المحاسبي الذي تستخدمه المنشأة في تصوير نتائج أعمالها وإعداد مركزها المالي أكبر من معدل الإهلاك الضريبي، وهنا يجوز للمنشأة أن تدرج بإقرارها ضمن تكاليفها واجبة الخصم إهلاك هذا الأصل المحسوب على الأسس المعتمدة ضريبياً، ويستمر احتساب هذا الإهلاك حتى

يصبح الأصل مهلكاً ضريبياً وبعد ذلك لا يسمح للمنشأة بإدراج أي إهلاك لهذا الأصل ضمن التكاليف واجبة الخصم حتى لو كان مازال يستخدم في أعمال المنشأة.

الحالة الثانية: إذا كان الأصل تم إهلاكه بالكامل محاسبياً وضريبياً، أو تم إهلاكه ضريبياً ولم يهلك محاسبياً، ففي هذه الحالة لا يجوز للمنشأة حساب أي إهلاكات ضريبية بالرغم من أنه مازال يستخدم في أعمال المنشأة، وإذا ظهر بقائمة الدخل أي إهلاك محاسبي لمثل هذه الأصول يضاف لصافي الربح بالإقرار الضريبي .

بفرض أن إحدى الشركاتأدرجت ضمن مصروفاتها مبلغ ٧٠٠٠ جنيه قيمة إهلاك سيارات مملوكة للشركة، وقد اتضح أن السيارات قد أهلكت دفترياً وكان معدل إهلاكها في السنوات السابقة هو نفس المعدل المعتمد ضريبياً، كما لم تدرج الشركة ضمن مصروفاتها قيمة إهلاك أثاث نظراً لأنه أهلك محاسبياً بالكامل ، ولكنه لم يهلك ضريبياً ، ويبلغ رصيد أساس الإهلاك لهذا الأثاث ٢٠٠٠٠ جنيه ومعدل إهلاكه المعتمد ضريبياً ٢٥% سنوياً. لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

...	**صافي الربح المحاسبي**
	يضاف:
٧٠٠٠	**قيمة إهلاك السيارات المستهلكة دفترياً بالكامل محاسبياً وضريبياً نظراً لأنه لا يجوز حساب إهلاك لهذه الأصول حتى لو كانت مازالت تستخدم في أعمال الشركة.**
	يخصم:
٥٠٠٠	**قيمة إهلاك الأثاث الذي تم إهلاكه محاسبياً ولكنه غير مهلك ضريبياً، ويحسب الإهلاك الضريبي كالآتي: ٢٠٠٠٠ جنيه × ٢٥% = ٥٠٠٠ جنيه.**

٢/٢ الإهلاك المعجل: (المادة ٢٧)

تنص المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالمادة السادسة من القانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ على أنه يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ٣٠% المذكورة، ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

لقد استهدف المشرع الضريبي من هذا الخصم تشجيع المنشآت على تجديد آلاتها ومعداتها باستمرار حتى تواكب التقدم الفني والتكنولوجي وحتى يمكنها إدخال كل جديد ومستحدث أولاً بأول مما يعطي دفعة قوية للاستثمار، فتعجيل إهلاك الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة واسترداد قيمتها في مدة قصيرة يشجع المنشآت على المداومة على استبدال آلاتها ومعداتها لكي لا تتخلى عن متابعة التطور في فنون الإنتاج، وهذا هو الذي يدعونا أن نطلق عليه لفظ (الإهلاك المعجل أو الإضافي). ويعمل الإهلاك المعجل على تخفيف العبء الضريبي على المنشأة في السنة التي يتم فيها اقتناء الآلات والمعدات مراعاة لما تحملته المنشأة من أعباء مقابل اقتناء هذه الآلات والمعدات. ويشترط لاعتبارالإهلاك المعجل من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

١ – أن تكون الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل جديدة أو مستعملة.
٢ – أن تحصل المنشأة على الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل بأي طريقة سواء عن طريق الشراء من الغير أو عن طريق التصنيع داخل المنشأة.
٣ – أن تكون الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل مستخدمة في الإنتاج سواء كانت مستخدمة في الإنتاج ذاته أو في العمليات المكملة للإنتاج داخل عنابر الإنتاج.
٤ – أن يحسب الإهلاك المعجل بناءً على طلب الممول ولمرة واحدة، وفي السنة التي تم استخدام الآلات والمعدات فيها وليس السنة التي تم شراؤها أو تصنيعها فيها.
٥ – يسمح بخصم الإهلاك المعجل مرة واحدة فقط للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة في السنة التي يبدأ فيها استخدام هذه الآلات والمعدات.
٦ – يحسب الإهلاك المعجل بنسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة بصرف النظر عن المدة التي تم الاستفادة خلالها من هذه الآلات و المعدات في السنة التي بدأ فيها استخدامها، ومعنى ذلك أن الإهلاك المعجل يحسب بنسبة ٣٠% سواء تم استخدام الآلات والمعدات في الإنتاج في بداية السنة المالية أو في اليوم الأخير منها.
٧ - يسمح للمنشأة بحساب الإهلاك العادي عن نفس السنة المذكورة وبالنسب المعتمدة ضريبياً وعلى المبلغ الذي يتبقى من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك المعجل، ومعنى ذلك أنه يتم إدراج القيمة الباقية من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاكالمعجل إلي أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٦) من القانون . أي أنالإهلاكاتالضريبية العادية للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة تحسب بعد خصم نسبة الـ٣٠% مقابل الإهلاك المعجل وذلك خلال السنة التي يبدأ فيها استخدام هذه الآلات والمعدات الجديدة وجميع السنوات التالية.
٨ – يجب للاستفادة من خصم الإهلاك المعجل أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

هذا ويراعى عند احتساب الإهلاك المعجل ما يلي:

(١) أن الإهلاك المعجل لا يمثل نقصاً حقيقياً في تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة، وإنما هو ميزة منحها المشرع للممولين لتحقيق أهداف معينة. وبناء على ذلك فهو لا يسجل بالدفاتر المحاسبية ولا يخصم من القيمة الدفترية لهذه الآلات والمعدات، ويقتصر أثره على الإقرار الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب.

(٢) الإهلاك المعجل ليس إعفاء من الضريبة ولكنه تأجيل لدين الضريبة، حيث على مدار العمر الإنتاجي للأصول التي حسب لها إهلاك معجل سيتحقق وفر ضريبي في السنة التي حسب فيها الإهلاك المعجل ، وهذا الوفر سيكون مساوياً للزيادة في التكلفة الضريبية التي ستتحملها المنشأة في السنوات التالية والتي أصبح فيها الأصل مهلكاً ضريبياً. فعلي سبيل المثال قامت أحد الشركات الصناعية خلال الفترة الضريبية ××٢٠ بشراء آلة لاستخدامها في مجال نشاطها الإنتاجي، وبلغت التكاليفالاستثمارية المنفقة لاقتناء هذه الآلة حتى تصبح صالحة للاستعمال ١٨٠ ألف جنيه، ولقد بدأت الشركة في استخدامها بالفعل من أول شهر أكتوبر في ذات الفترة الضريبية. ولما كانت الشركة تستهلك تلك الآلات بمعدل ١٠% سنوياً وفقاً لمعايير المحاسبة، فلقد حملت قائمة الدخل بإهلاك لهذه الآلة عن فترة استخدامها حتى نهاية الفترة الضريبية بلغ مقداره ٤٥٠٠ جنيه، وتقدمت الشركة بطلب للمصلحة للاستفادة من خصم نسبة ٣٠% عن الآلة الجديدة عند تحديد وعاء الضريبة عن ذات السنة. لبيان أثر هذا الإنفاق الاستثماري على إعداد الإقرار الضريبي يتم ما يلي:

**	صافي الربح المحاسبي يضاف:
٤٥٠٠	الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل . يخصم:
٨٥٥٠٠	الإهلاك الضريبي : ويتحدد على النحو التالي : إهلاك معجل: ويسمح به نظراً لأن الآلة تستخدم في النشاط الإنتاجي للشركة ، وبدأ في استخدامها خلال الفترة الضريبية ، ويتم حسابه على النحو التالي : ١٨٠٠٠٠ × ٣٠% = ٥٤٠٠٠ جنيه إهلاك عادي : ويتم حسابه بالمعدل المعتمد ضريبياً والبالغ ٢٥% ، على مقدار التكاليف الاستثماريةلاقتناء الآلة بعد استبعاد مقدار الإهلاك المعجل ، وذلك على النحو التالي :

الأساس الذي يحسب عليه الإهلاك = ١٨٠٠٠٠ ــ ٥٤٠٠٠ = ١٢٦٠٠٠ جنيه الإهلاك الضريبي العادي = ١٢٦٠٠٠ × ٢٥% = ٣١٥٠٠ جنيه الإهلاك الضريبي المسموح به = ٥٤٠٠٠ + ٣١٥٠٠ = ٨٥٥٠٠ جنيه.	

٣/٢ إهلاك الأصول المهداة:

وهي تلك الأصول التي تحصل عليها المنشأة على سبيل الهدية أو المساعدة على ممارسة نشاطها دون أن تتحمل أية مقابل نظير اقتناء هذه الأصول. ويتم محاسبياً تقييم تلك الأصول على أساس قيمتها العادلة وقت اقتناءها، وتسجل بالدفاتر ويتم إهلاكها على أساس هذه القيمة، وتحمل قائمة الدخل بهذا الإهلاك المحاسبي طوال العمر الإنتاجي لهذه الأصول. وقد نصت المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية من القانون علي عدم خضوع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة, ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد (٢٥) (٢٦) (٢٧) من القانون.

٣ ــ الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة:

يشترط لكي يسمح باعتبار الرسوم والضرائب (مثل الضرائب العقارية على الأماكن المملوكة للمنشأة وتزاول فيها نشاطها والضرائب الجمركية على الخامات والبضائع المستوردة، ورسوم الإنتاج، ورسوم الدمغة، ورسوم تجديد رخص السيارات، وضريبة المبيعات) كأحد التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

أ ــ أن تكون الرسوم والضرائب متعلقة بنشاط المنشأة وتساهم في إنتاج الإيرادات، وعلى ذلك فإن الضرائب الخاصة بصاحب المنشأة أو أحد الشركاء فيها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، كما أن الضرائب على مرتبات العاملين بالمنشأة لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأن عبئها يقع على العاملين وليس على المنشأة، أما إذا كانت المنشأة تتحمل الضريبة على المرتبات وما في حكمها بالنيابة عن العاملين فيها فإن الضريبة في هذه الحالة تعتبر كميزة نقدية تدفعها المنشأة للعاملين وبالتالي تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن تدرج ضمن المزايا النقدية عند حساب الضريبة على مرتبات العاملين.

ب ــ أن يمثل المبلغ المدفوع رسوم وضرائب وليست تعويضات عن عدم سداد الرسوم والضرائب أوالتأخير في سدادها.

ج- أن لا تكون من الضرائب التي تؤديها المنشأة بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

د ــ أن تكون الرسوم والضرائب مؤيدة بالمستندات وتكون خاصة بالسنة محل المحاسبة.

ويراعى ما يلي بالنسبة للرسوم و الضرائب التي تعتبر أحد بنود التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

(١) تعتبر الرسوم والضرائب التي تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى وعاء الضريبة المصرية، فإذا دفعت منشأة أجنبية تعمل في مصر ضريبة لدولة أجنبية عن أرباح تحققت في مصر، فإن هذه الضريبة تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة المصرية، لأن نص المادة (٢٣) لم يستثني غير الضريبة المفروضة بمقتضى القانون المصري.

(٢) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصمالضرائب التي تخصمها المنشأة بمعرفتها من الإيرادات المستحقة للغير لتقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب نظراً لأن عبء هذه الضريبة لا يقع على المنشأة حيث أن دورها هنا هو دور الوسيط، ومن أمثلتها الضريبة التي تحتجزها المنشأة من أي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته على أن تقوم المنشأة بتوريد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، والضريبة على مرتبات والتي تحتجزها المنشأة من مرتبات موظفيها والعاملين بها ثم تقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة.

(٣) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الضرائب الجمركية المدفوعة عن أصول ثابتة مستوردة نظراً لأنها تضاف إلى ثمن الأصل المختص وتستهلك معه على سنوات عمره الإنتاجي. أما إذا كانت هذه الضرائب على بضائع مستوردة أو مواد خام أو قطع غيار فإنها تضاف إلي تكلفة هذه البضائع أو المواد أو قطع الغيار وتعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا ما تم استخدامها. فإذاأدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٣٦٠٠٠٠جنيه كرسوم وضرائب وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

- **٣٢٠٠٠ جنيه ضرائب على مرتبات العاملين، وقد قامت المنشأة بخصم هذه الضرائب وتوريدها لمصلحة الضرائب.**
- **٣٠٠٠جنيه غرامة تأخير عن سداد الضريبة المستحقة على أرباح الشركة عن أعوام سابقة.**
- **٦٥٠٠٠جنيه رسوم أجنبية استحقت وسددت على إحدى الصفقات التي عقدتها المنشأة بالخارج.**
- **٧٠٠٠ جنيه ضريبة مخصومة على عمولة مدفوعة لأحد الأشخاص الذي يمتهن مهنة السمسرة في إحدى الصفقات التي قامت بها المنشأة في مصر.**
- **٣٧٠٠٠٠جنيه ضرائب جمركية على آلات ومعدات تستخدمها الشركة في نشاطها.**

لبيان أثر ما سبق على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	**صافي الربح المحاسبي**
	يضاف:
٣٢٠٠٠	**ضرائب المرتبات على العاملين نظراً لأنها عبئها يقع على العاملين وليس**

	على المنشأة.
٣٠٠٠	غرامات تأخير عن سداد الضريبة لأن هذا المبلغ لا يمثل تكلفة على المنشأة.
٠٠٠	الرسوم الأجنبية يسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم طالما أنها تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي.
٧٠٠٠	ضريبة مخصومة على العمولة المدفوعة لأحد الأشخاص نظراً لأن عبئها لا يقع على المنشأة ودورها هنا هو دور الوسيط.
٣٧٠٠٠٠	الضرائب الجمركية على الآلات والمعدات فلا يسمح بخصمهانظراً لأن هذه الضرائب تعتبر مصروفات رأسماليةويجب أن تضاف إلى قيمة الآلات والمعدات وما يسمح به كتكلفة هوالإهلاكالضريبي.

٤ – أقساط التأمين الاجتماعي:

تنص الفقرة الرابعة من المادة (٢٣) على خصم أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي.

وتعتبر حصة رب العمل في التأمين الاجتماعي على العاملين لديه جزء من تكلفة العمالة أو الأجر الشامل، وبالتالي فهي تأخذ حكم الأجر من ناحية اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم دون حاجة إلى النص علي ذلك، ومع ذلك فقد نصت المادة(٢٣) صراحة على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم تأكيداً لذلك ومنعاً لأي لبس قد يثار بشأنها.

أما بالنسبة لحصة العاملين في التأمين الاجتماعي فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأنها عبئها يقع على العاملين أنفسهم، وهي تستقطع من مرتباتهم شهرياً وتورد إلى الهيئة العامة للتأمين الاجتماعي أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات حسب الأحوال.

وتقضي تعليمات مصلحة الضرائب بضرورة مطابقة استمارات السداد للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي على ما حمل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من أقساط للتأمين الاجتماعي، فالعبرة هنا بسداد هذه الأقساط فعلاً.

فعلي سبيل المثال أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٣٠٠٠٠جنيه كأقساط تأمين اجتماعي، وقد اتضح ما يلي:

١ – يتضمن هذا المبلغ ٤٠٠٠ جنيه حصة العاملين في التأمين الاجتماعي.

٢ – يمثل الباقي حصةالمنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين لديها ، علماً بأن المرتبات السنوية للعاملين ٩٠٠٠٠ جنيهاً وأقساط التأمين الملزم بها صاحب العمل تمثل ٢٤% من الأجر الشهري للعامل.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	صافي الربح المحاسبي يضاف:
٤٠٠٠	حصة العاملين في التأمين الاجتماعي حيث لا تعتبر من المصروفات نظراً لأنها عبء على العاملين أنفسهم.
٤٤٠٠	الزيادة عن حصة المنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين: نظراً لأن حصة المنشأة في التأمين =٣٠٠٠٠جنيه –٤٠٠٠ = ٢٦٠٠٠ جنيه، والمبلغ المسموح به قانوناً كأقساط تأمين اجتماعي يساوي=٩٠٠٠٠جنيه × ٢٤% = ٢١٦٠٠جنيه ، فإن الزيادة غير المسموح بها كمصروفات = ٢٦٠٠٠ – ٢١٦٠٠ = ٤٤٠٠ جنيه.

٥ – المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة:

تنص الفقرة الخامسة من المادة (٢٣) على خصم المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحته أو شروط خاصة، وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.هذا، وتعرف المادة الأولى من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ صندوق التأمين الخاص بأنه كل نظام لأي جمعية أو نقابة أو هيئة مكون من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أي صلة اجتماعية ويتألف بدون رأسمال ويكون الغرض منه أن يؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة في حالات زواج العضو أو أولاده أو بلوغه سناً معينة أو وفاته، التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق، عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث. وتتكون موارد الصندوق مناشتراكات الأعضاء أي العاملين بالمنشأة، ما تساهم به الجهة التي يتبعها الصندوق أي المنشأة أو صاحب العمل، ما تساهم به الدولة، إيرادات استثمار أموال الصندوق.

والمبالغ المقصودة بالخصم هنا هي ما تساهم به المنشأة أو صاحب العمل في الصندوق، أما اشتراكات العاملين بالمنشأة فإن عبئها يقع على العاملين أنفسهم، ويقوم العاملين بدفع هذه

الاشتراكات بأنفسهم أو تستقطعها المنشأة من أجورهم وتوردها إلى الصندوق، وفي الحالتين لا تعتبر هذه الاشتراكات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها عبئها يقع على العاملين أنفسهم.

هذا ويفهم من نص المادة (٢٣) أن المبالغ التي يتم استقطاعها من أموال أو أرباح المنشآت سنوياً لمقابلة مكافأة نهاية الخدمة أو المعاشات تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم سواء ظهرت كبند مكافآت نهاية الخدمة والمعاشات أو كون لها مخصص بهذا الاسم، وقد تطلب المشرع أن تتوافر الشروط التالية حتى يمكن اعتبار هذه المبالغ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

(أ) أن يكون الهدف من إنشاء الصندوق هو التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها مما له طبيعة ادخارية.

(ب) أن يخضع نظام الصندوق لأحكام قانون صناديق التامين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو قانون أنظمة التأمين الاجتماعي البديلة رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠.

(ج) ألا تتجاوز المبالغ المستقطعة والتي تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ٢٠% من مجموع أجور ومرتبات جميع العاملين بأقسام وفروع وإدارات المنشأة، فإذا زادت عن ذلك ردت الزيادة إلى الوعاء الضريبي.

(د) أن يكون للصندوق لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة من مبالغ في هذا الصندوق يقابل التزاماتها عن مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

(ه) أن تكون أموال الصندوق منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص وليس لحساب المنشأة نفسها. وبالتالي تدخل المبالغ المستقطعة في ملكية الصندوق ولا يكون للمنشأة أي حق عليها ولا تملك التصرف فيها إلا في حدود لوائح الصندوق.

ويشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة أن يكون لدي النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة، وأن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص، وأن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة.

فعلي سبيل المثال أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٦٥٠٠٠جنيه كمخصص معاشات، وقد اتضح أن المنشأة مصرح لها بإنشاء صندوق خاص له لائحة خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة للعاملين المشتركين في هذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، كما اتضح أن أموال الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص. هذا وقد بلغ إجمالي مرتبات وأجور العاملين والمدرجة ضمن مصروفات المنشأة ٣٠٠٠٠٠جنيه.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	صافي الربح المحاسبي يضاف:
٥٠٠٠	قيمة الزيادة في مخصص المعاشات حيث يسمح بخصم ما يقابل ٢٠% من إجمالي مرتبات العاملين طالما توافرت الشروط المطلوبة لاعتماد هذا المبلغ ضمن المصروفات. ٢٠% من إجمالي المرتبات = ٣٠٠٠٠٠×٢٠%=٦٠٠٠٠جنيه. الزيادة عن نسبة٢٠% = ٦٥٠٠٠-٦٠٠٠٠=٥٠٠٠ جنيه.

٦ – أقساط التأمين:

تختلف المعالجة الضريبية لأقساط التأمين على النحو التالي:

١/٦ أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد: تنص الفقرة السادسة من المادة (٢٣) من القانون على خصم أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠جنيه في السنة.وتعتبر هذه الأقساط من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في حالة الشخص الطبيعي المالك للمنشأة الفردية، وكذلك في حالة التأمين الذي يعقد ضد عجز أو وفاة أو للحصول على مبلغ أو إيراد للشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص، ويكون ذلك بالشروط التالية:

١ – أن يكون التأمين على الحياة لمقابلة أخطار العجز أو الوفاة أو أن يكون لتكوين أموال أي الحصول على مبلغ أو إيراد في حالة بلوغ سن معينة وسواء كان المبلغ دوري أو كدفعة واحدة. وعلى ذلك فأقساط التأمين الصحي التي يعقدها الممول لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢ – أن لا تجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠جنيه في السنة، أي يتم مقارنة مبلغ الأقساط السنوية المدفوعة مع مبلغ ٣٠٠٠ جنيه ويعد تكلفة أيهما أقل.

ويثار هنا تساؤل عما إذا كان المقصود بمبلغ الـ ٣٠٠٠جنيه في حالة شركات الأشخاص أن تكون الأقساط السنوية لكل شريك على حدة في حدود هذا المبلغ أو أن المبلغ لكل الشركاء معاً. ومن الواضح طبقاً لنصوص المادة (٢٣) من أن مبلغ الـ ٣٠٠٠ جنيه يعتبر حد أقصى للتكلفة واجبة الخصم سواء كان التأمين لمصلحة شريك واحد أو لمصلحة الشركاء جميعاً.

٢/٦ أقساط التأمين على ممتلكات أصحاب المنشأة أو الشركاء فيها: تعتبر هذه الأقساط تصرفاً أو استعمالاً أو توزيعاً للربح، لذلك فهي لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/٦ أقساط التأمين على أصول المنشأة وموجوداتها: تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أقساط التأمين على أصول المنشأة وموجوداتها ضد الحريق أو السرقة أو الضياع أو الاختلاس أو خيانة الأمانة وكذلك أقساط التأمين ضد حوادث العمل.

٤/٦ التأمينات لدى الغير والتي تسترد بعد انتهاء الغرض منها (مثل تأمين الإيجار وتأمين عدادات الكهرباء والمياه وتأمين التليفون والتأمينات المودعة لدى الغير كضمان لحسن التوريد أو تنفيذ العمليات وتأمين دخول المزايدات والمناقصات): لا تعتبر هذه التأمينات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأن المنشأة تستردها مرة ثانية، فهي تعتبر من أصول المنشأة وتظهر بميزانيتها ضمن بند الأرصدة المدينة الأخرى.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى شركات التضامن ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ ١٤٨٠٠جنيه كأقساط تأمين، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

٣٥٠٠ جنيه أقساط التأمين على حياة الشريك المتضامن.

١٣٠٠ جنيه أقساط التأمين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن.

٦٠٠٠جنيه قسط التأمين السنوي على أحد أصول المنشأة ويبدأ سريان الوثيقة في أول أبريل.

٤٠٠٠جنيه تأمين دخول إحدى المناقصات.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	**صافي الربح المحاسبي.**
	يضاف:
٥٠٠	**قيمة الزيادة في أقساط التامين على حياة الشريك المتضامن بما لا يجاوز ٣٠٠٠جنيه في السنة.**
١٣٠٠	**قيمة أقساط التامين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن لأنه يعتبر تصرفاً أو استعمالاً أو توزيعاً للربح.**

١٥٠٠	قيمة الزيادة في قسط التأمين على أحد أصول المنشأة والذي يخص السنة ٦٠٠٠ × ٩/١٢ = ٤٥٠٠ جنيه. وعلى ذلك فإن الزيادة في القسط والتي لا تخص السنة = ٦٠٠٠ – ٤٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه
٤٠٠٠	تأمين الدخول في إحدى المناقصات لأنه يسترد

٧ – التبرعات والإعانات:

تنص الفقرة السابعة من المادة (٢٣) على خصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أياً كان مقدارها.وتنص الفقرة الثامنة من المادة المذكورة على خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.

وتعتبر التبرعات والإعانات استعمالاً للأرباح أو تصرفاً فيه وليست تكليفاً عليه ولكن المشرع نص على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشروط معينة تشجيعاً للمنشآت على التبرع لأعمال الخير والتي تمثل أحد جوانب التكافل الاجتماعي في المجتمع.

وعند معالجة التبرعات والإعانات يجب التفرقة بين نوعين من هذه التبرعات والإعانات وذلك حسب الجهات المدفوعة لها على النحو التالي:

١/٧ التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة: ويسمح بخصم هذه التبرعات بالكامل وبدون أية شروط وأياً كان مقدارها، وتسمح مصلحة الضرائب بخصم المبالغ المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي بالكامل حيث يعامل البنك كأنه جهة حكومية.

٢/٧ التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية: يسمح بخصم هذه التبرعات والإعانات بالشروط التالية:

أ – أن تكون هذه التبرعات والإعانات قد دفعت فعلاً.

ب- أن تكون هذه التبرعات والإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها أو تكون مسددة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي أو لمؤسسات البحث العلمي المصرية، وبالتالي لا تخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للأفراد أو الأحزاب السياسية أو المنظمات المهنية ولدور العلم والمستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي وللهيئات والمؤسسات الأهلية والاجتماعية غير المصرية.

ج- ألا تزيد قيمة هذه التبرعات والإعانات عن ١٠% من صافي ربح الممول، وعلى ذلك فلا يجوز خصم هذه التبرعات والإعانات إذا حققت المنشأة خسارة، والمقصود بصافي الربح هنا هو صافي الربح الضريبي وليس صافي الربح المحاسبي. وتضاف هذه التبرعات والإعانات مؤقتاً إلى وعاء الضريبة للوصول إلى صافي الربح الضريبي، ثم يتم حساب نسبة الـ ١٠% من صافي الربح وتخصم قيمة التبرعات والإعانات أو المبلغ المقابل لنسبة الـ ١٠% من صافي الربح أيهما أقل. هذا ،ولقد جرى التطبيق العملي عند إعداد الإقرار الضريبي اعتماد نسبة التبرعات على أساس ١٠ ـــــــ من صافي الربح الضريبي المعدل.

د- ألا تكون[١١] هذه التبرعات والإعانات قد خصمت من وعاء ضريبة أخرى، ولا يجوز إعادة خصمها بعد ذلك من وعاء أي ضريبة أخرى.

هذا وإن كانت المنشأة تدفع التبرعات والإعانات بغرض الدعاية والإعلان عن المنشأة فتعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التي سيتم ذكرها عند تناول هذا النوع من المصروفات فيما بعد.

علي سبيل المثال بلغت الأرباح الصافية لإحدى الشركات ٣٥٠٠٠٠ جنيه، وقد أدرجت الشركة ضمن مصروفاتها مبلغ ٧٤٠٠٠ جنيه تبرعات وإعانات وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن:

- ١٣٠٠٠ جنيه تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية.
- ٤٠٠٠ جنيه تبرع لبنك ناصر الاجتماعي.
- ٥٠٠٠ جنيه تبرعات وعدت المنشأة بسدادها خلال العام القادم مساهمة منها في إقامة حفل خيري سوف تقيمه إحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة.
- ١٠٠٠٠ جنيه تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر.
- ١٢٠٠٠ جنيه تبرع لأحد الأحزاب السياسية المصرية مساهمة في الحملة الانتخابية للحزب.
- ٣٠٠٠٠ جنيه تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة.

لبيان أثر المعاملة الضريبية للتبرعاتالسابق على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

٣٥٠٠٠٠	**صافي الربح المحاسبي**
	يضاف:
ــ	**تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية نظراً لأنه يسمح بخصمها أياً كان مقدارها وبدون أية شروط.**
ــ	**تبرع لبنك ناصر الاجتماعي حيث يعامل معاملةالجهة الحكومية**
٥٠٠٠	**تبرعات وعدت المنشأة بسدادها نظراً لأنه يشترط أن تكون التبرعات قد دفعت فعلاً.**
١٠٠٠٠	**تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر نظراً لأنه يشترط لاعتبار التبرعات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون قد دفعت لهيئات أو مؤسسات أهلية مصرية.**
١٢٠٠٠	**تبرعات لأحد الأحزاب السياسية المصرية نظراً لأنها لا تعتبر من الهيئات أو المؤسسات الأهلية أو دور العلم والمستشفيات أو مؤسسات البحث العلمي المصرية.**
٣٠٠٠٠	**تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة وهي تضاف مؤقتاً.**
٤٠٧٠٠٠	**صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات**
	يخصم:
٣٠٠٠٠	**قيمة التبرعات المدفوعة والمتوفر فيها الشروط والتي أضيفت مؤقتاً وهي ٣٠٠٠٠ جنيه والتي يجب ألا تزيد عن ١٠% من صافي الربح الضريبي , وتحسب نسبة الـ ١٠% من صافي الربح الضريبي كالآتي :** **٤٠٧٠٠٠ جنيه × ١٠ /١١٠= ٣٧٠٠٠ جنيه** **ويتم مقارنة مقابل نسبة الـ ١٠% من صافي الربح البالغة ٣٧٠٠٠جنيه والمبلغ المدفوع وهو ٣٠٠٠٠ جنيه ويخصم أيهما أقل وهو ٣٠٠٠٠ جنيه**
٣٧٧٠٠٠	**صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة)**

٨- الجزاءات والغرامات المالية والتعويضات:

تنص الفقرة التاسعة من المادة (٢٤) من القانون على خصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية، ويقصد بالجزاءات المالية هنا الغرامات والمصروفات القضائية التي يحكم بها علىالمنشأة أو أصحابها أو موظفيها. ويشترط لاعتبار الجزاءاتالمالية والتعويضات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

(أ) أن تكون ذات صفة إيرادية، ومن ثم فلا يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على أصل ثابت.

(ب) أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة أو بحقوقها لدى الغير أو بحقوق الغير لديها، ومن أمثلتها المخالفات التي تفرض على المنشأة بسبب إشغالها للطريق عند قيامها بتنفيذ عملية مقاولات، أو غرامات أضرار تسببت فيها إحدى سيارات المنشأة، أو الغرامات التي تفرض على المنشأة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الأمن الصناعي، أو المصروفات القضائية المتعلقة بالمنازعة على إحدى الصفقات، أو المصروفات القضائية المتعلقة بمطالبة أحد المدينين بالمستحق عليه.أما الجزاءات المالية والتعويضات التي يحكم بها على الممول أو أحد العاملين لديه بسبب نشاط غير خاضع للضريبة أو بسبب تصرفاتهم الشخصية فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ج) ألا تكون متعلقة بغرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب الممول أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية وذلك وفقا لصريح نص الفقرة الثانية من المادة (٢٤) من القانون.

(د) ألا تكون متعلقة بمخالفة قوانين الضرائب حتى لا يستفيد الممول من خطأ أو جرم ارتكبه، ولعدم تشجيعه على مخالفة هذه القوانين مستقبلا.

أما بالنسبة الجزاءات المالية والغرامات التي تقع على الممول باسمه الشخصي بالرغم من ارتباطها بنشاط المنشاة (مثل غرامة مخالفة التسعيرة أو الغش التجاري أو تقليد العلامات التجارية أو بسبب مزاولة أنشطة غير مشروعة) فإن تعليمات مصلحة الضرائب تقضى بعدم اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بسبب طبيعتها الشخصية وعدم أخلاقيتها ومخالفتها للنظام العام، ولكن هناك بعض الآراء التي تنادي باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم للأسباب التالية:

(١) أن المنشأة كشخصية معنوية هي التي ارتكبت المخالفة، وبالتالي يجب أن تتحمل بتكلفة أية غرامات بسبب ذلك.

(٢) أن المشرع الضريبي لا يهتم بمدى مشروعية أو أخلاقية الإيراد الذي يخضع للضريبة، وبالتالي لا يمكن الاحتجاج بأن الغرامات التي تتعلق بهذه الإيرادات مخالفة للنظام العام.

(٣) أن عدم الاعتراف بالغرامة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم يعنى ازدواجا في العقوبة التي توقع على المنشأة نظرا لأن المنشأة تقوم بسداد الغرامة بالإضافة إلى سداد الضريبة على قيمة الغرامة.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ ٨٦٠٠ جنيه كتعويضات وغرامات، وقد اتضح ما يلي:

١ - يتضمن المبلغ ١٨٠٠ جنيه رسوم أرضية بجمرك السويس نتيجة التأخير في التخليص على إحدى السيارات المستوردة لحساب الشركة.

٢ - يتضمن المبلغ ٣٢٠٠ جنيه غرامات تأخير بسبب عدم تنفيذ توريد بضاعة إلى إحدى الشركات المساهمة في الموعد المتفق عليه.

٣- لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ ٨٠٠ جنيه غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني.

٤- لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ ٢٠٠٠جنيه غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي للعام الماضي في الميعاد القانوني.

لبيان أثر المعاملة الضريبية للتعويضات والغرامات والجزاءات على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	صافي الربح المحاسبي
	يضاف:
١٨٠٠	رسوم أرضية بجمرك السويس لأنها تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف على القيمة الرأسمالية للسيارة ويسمح بالإهلاك الضريبي لها.
--	غرامات تأخير تعد تكلفة مسموح بها قانوناً نظراً لأنها متعلقة بنشاط المنشأة.
	يخصم:
٨٠٠	غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني لأنها متعلقة بنشاط المنشأة.
--	غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي لأنها متعلقة بمخالفة قانون الضرائب.

٩- الديون المعدومة:

تنص المادة (٢٨) من القانون على أنه يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

١- أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

٢- أن يكون الدين المعدوم مرتبطا بنشاط المنشأة، أي نشأ بسبب أعمال المنشأة ونشاطها الخاضع للضريبة.

٣- أن يكون قد سبق إدراج وتسجيل مبلغ الدين في حسابات المنشأة.

٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين بعد ١٨ شهرا من تاريخ استحقاقه ولم تتمكن من تحصيله.

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

أ- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

ب- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

ج- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا قضائيا واقيا من الإفلاس, بناءً علي طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين علي ثلثي قيمة الديون, ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقا لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩م .

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

يقصد بالديون المعدومة تلك الديون التي تتحقق المنشأة من أنها لم تعد قابلة للتحصيل بصفة مؤكدة، ومن العوامل التي تؤكد استحالة التحصيل إفلاس المدين فعلا أو عدم وجوده لمغادرته البلاد مع عدم وجود أموال له، أو وجود تنازل من الدائنين عن جزء من دينهم لإعسار المدين ووجود صلح واقي من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة مع صدور حكم من المحكمة بإقرار هذا الصلح، أو وفاة المدين دون أن يخلف تركة يمكن الرجوع إليها. ويلاحظ هنا أن مجرد إجراء بروتستو عدم الدفع وأوامر الحجز التحفظية لا يدل على إعسار أو إفلاس المدين لأنه مجرد إجراء أولى الغرض منه لفت نظر المدين ليستعد لمقابلة ما عليه من التزامات. هذا ولا يعتبر تقادم الدين سببا لإعدامه بل لابد من اتخاذ إجراءات المطالبة به حتى بعد انقضاء مدة التقادم لأن المدين قد يعترف بالدين ويقوم بسداده. وإذا وجد ضامن لمدين أفلس فعلا، فلا يعتبر الدين معدوما لأنه يمكن الرجوع على هذا الضامن ومطالبته بالدين.

وتأسيساً على ما سبق تعتبر الديون المعدومة من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت الشروط التالية:

(أ) أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

(ب) أن يكون الدين المعدوم مرتبطا بنشاط المنشأة أي نشأ بسبب أعمال المنشأة ونشاطها الخاضع للضريبة.

(ج) أن يكون قد سبق إدراج وتسجيل مبلغ الدين في حسابات المنشأة.

(د) أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله، ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين:

١- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

٢- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

٣- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة.

(هـ) أن يمر ١٨ شهرا على الأقل من تاريخ استحقاق الدين.

(و) أن يثبت إعدام الدين في دفاتر وحسابات المنشأة وأن يتم إقفال حساب المدين نهائيا في السنة الضريبية التي اعتبر فيها معدوما. ويجب أخذ تعهد على المنشأة بإدراج ما يمكن تحصيله من هذا الدين مستقبلا ضمن الإيرادات في السنة التي يحصل فيها.

(ز) أن تقدم المنشأة تقريراً من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر جميع الشروط السابقة.

هذا وتجيز مصلحة الضرائب اعتماد بعض الديون المعدومة الصغيرة القيمة والتي تزيد مصاريف المطالبة القضائية بها على قيمتها ضمن التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بدون توافر الشروط السابقة ما عدا الشرط الخاص بأن يثبت إعدام الدين بدفاتر المنشأة وإقفال حساب المدين نهائيا، وأن تكون نتيجة إفلاس المدين أو عدم وجوده وذلك دون اشتراط اتخاذ إجراءات قضائية للمطالبة بالدين.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل المبالغ التالية:

١- مبلغ ٣٢٠٠ جنيه كدين معدوم بسبب وفاة أحد المدينين الظاهر رصيد مديونيتهم بحسابات الشركةوالتي تبين انتظامها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه حيث تبين أن تركة المدين لا تكفي إلا لسداد ٣٦% مما عليه من التزامات وحقوق للغير، وقد قامت الشركة برفع دعوى على ورثة المدين للمطالبة بالدين وحصلت على حكم ابتدائي بأحقيتها في المبالغ وقد صدر الحكم بعد ١٥ شهراً من وفاة المدين علما بأن الدين نشأ بسبب بيع بضاعة للمدين قبل وفاته بخمسة أشهر.

٢- مبلغ ١٥٠٠ جنيه كدين معدوم بسبب إفلاس أحد المدينين بعد ١٦ شهراً من استحقاق الدين وعدم قدرته على سداد المبلغ بالكامل، ومازالت الدعوى التي رفعتها الشركة للمطالبة بالمبلغ متداولة أمام المحاكم.

لبيان المعاملة الضريبية للمبالغ الموضحة و أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

××	**صافي الربح المحاسبي**
	يضاف:
--	**دين معدوم بسبب وفاة المدينين نظرا لتوافر كافة شروط إدراجه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومنها مرور ١٨ شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين حيث مر ٥ شهور من تاريخ استحقاق الدين قبل وفاة المدين و١٥ شهرا بعد وفاة المدين وحتى تاريخ صدور الحكم بأحقية المنشأة في الدين**
١٥٠٠	**دين معدوم بسبب إفلاس المدين نظراً لعدم مرور ١٨ شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين.**

وتجدر الإشارة هنا إلى ما يلي بشأن المعالجة الضريبية للديون المعدومة:

١ - في حالة البنوك، إذا سبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة الديون الناتجة عن قروض منحها البنك لأحد عملائه واعتمدت مصلحة الضرائب هذا المخصص يمكن إقفال الديون التي أعدمت في حساب المخصص، فإذا زادت الديون المعدومة عن رصيد المخصص تظهر الزيادة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يعدم فيها الدين، أما إذا زاد المخصص عن الديون التي أعدمت فعلا تظهر الزيادة ضمن إيرادات البنك في السنة التي يعدم فيها الدين. ومن الطبيعي أنه إذا لم يسبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة هذه الديون تظهر الديون المذكورة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يعدم فيها الدين بالكامل.

٢ - إذا أدرجت المنشأة في حسابها الختامي ديون مشكوك في تحصيلها فإنها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها لم تصبح بعد في حكم الخسارة المؤكدة ويتعين ردها إلى وعاء الضريبة.

١٠- المخصصات:

المخصصات محاسبياً هي مبالغ تحجز من إيرادات المنشأة لمواجهة خسائر أو أعباء أو التزامات مالية مؤكدة الحدوث ولكنها غير محدودة المقدار أو يصعب تقدير قيمتها بدقة، وتعتبر المخصصات عبء تحميلي على الإيرادات وهي تحسب سواء كانت نتيجة أعمال المنشأة ربحاً أو خسارة.

وتنص المادة (٢٤) من القانون في فقرتها الأولى على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنوعها، أي أنه عند تحديد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتم الوصول إلى صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة بدون السماح بإدراج أية مخصصات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. وتنص المادة (٥٢) من القانون في فقرتها الثانية على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عند تحديد الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ما عدا ما يأتي:

أ – ٨٠% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.

ب – المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.

وتأسيساً على ما سبق لا يسمح عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بإدراج أية مبالغ لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها باستثناء أنواع محددة من المخصصات التي تكونها البنوك وشركات التأمين. ويشترط لاعتبار المخصصات السابقة التي تكونها البنوك وشركات التأمين من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

أ – أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات ودفاتر المنشأة.

ب –أن تستعمل المخصصات في الغرض الذي كونت من أجله، فإذا استخدم أي مخصص في غير الغرض الذي كون من أجله فإنه يدخل ضمن الإيرادات في أول سنة تحت الفحص.

وفي هذا تنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية علي أنه يجب أتباع القواعد التالية لتحديدالمخصصات والمبالغ التي تعد من التكاليف واجبة الخصم في البنوك والمؤسسات المصرفية:

١- يتم تحديد المخصصات التي تم تكوينها خلال العام وفقا للمعايير الصادرة عن البنك المركزي بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة ٨٠% ضمن التكاليف واجبة الخصم.

٢- يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التي حدثت خلال العام, وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ ٨٠% المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم, يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة.

٣- يراعي إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلي الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة قبل تطبيق القانون, أما بالنسبة للقروض التي تمت معالجتها وفقا لأحكامه فيتم إضافة ٨٠% مما تم تحصيله منها إلي الوعاء الضريبي.

وتنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذيةأنه في تطبيق حكم البند (٢) من المادة (٥٢) من القانون تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلي الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المهمشة, ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة, ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلي وعاء الضريبة.

١١ – الأجور والمرتبات:

القاعدة العامة أن أجور ومرتبات العاملين بالمنشأة تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أياً كانت طريقة حسابها يومية أو أسبوعية أو نصف شهرية أو شهرية أو على أساس الإنتاج (بالقطعة) وسواء كانت هذه الأجور والمرتبات عن عمل أصلي أو إضافي، وأياً كانت وسيلة أدائها نقدية أو عينية مثل ما تتحمله المنشأة من نفقات في سبيل توفير مسكن أو ملبس أو مأكل أو نقل أو علاج للعاملين بها، وسواء أخذ الأجر شكل المرتب الثابت أو العمولة على المبيعات أو النسبة المئوية

من الربح طالما كانت هناك علاقة عمل، ويراعى أن العبرة بما حصل عليه العامل فعلاً كنسبة من الربح المحاسبي بصرف النظر عن التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب على هذا الربح. وبالنسبة للمزايا العينية يجب ملاحظة أنه إذا كانت المنشأة تقوم بتوفير المزايا للعاملين ثم تستقطع من أجورهم ومرتباتهم جزءاً مما تحملته كمساهمة من العاملين في تكلفة هذه المزايا فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو صافي ما تحملته المنشأة مقابل توفير المزايا للعاملين، أي تكاليف هذه المزايا مخصوماً منها مساهمة العاملين في هذه المزايا. وما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو إجمالي الأجور والمرتبات وليس الصافي، فإجمالي الأجور والمرتبات هو مقابل تكلفة العمالة التي تستخدمها المنشأة بصرف النظر عن أن العاملين أنفسهم لا يحصلوا على هذه المبالغ نظراً لأن هناك بعض المبالغ التي تستقطع منها وتورد إلى الجهات المستحقة لها كالضرائب على الأجور والمرتبات والتأمينات واشتراكات النقابات والنوادي. وبالنسبة لضريبة المرتبات التي تستقطع من مرتبات العاملين فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأنه عبئها يقع على العامل وليس المنشأة.

هذا وتوجد بعض أنواع الأجور والمرتبات التي تدفعها المنشأة، ويتطلب الأمر توضيح معالجتها الضريبة وهي:

١/١١ مرتب الشريك المتضامن:

لا يجوز أن يعتبر مرتب الشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية البسيطة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ، حيث يعتبر الشريك المتضامن هو الشريك المدير باعتباره شريكاً برأسماله وعمله وما يحصل عليه من الشركة يعتبر مقابلاً لامتزاجهما معاً . كما أنه من المتعارف عليه محاسبياً أن مرتب الشريك المتضامن يعتبر توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه.

٢/١١ مرتب الشريك الموصي:

لا يجوز للشريك الموصي أن يؤدي أي عمل من أعمال الإدارة ولا يجوز له أن يتعاقد بأسم الشركة حتى لا يعتقد الغير أنه شريك متضامن، ولكن يجوز للشريك الموصي القيام ببعض الأعمال الداخلية نظير أجر أو مرتب مقابل ما يؤديه من عمل، لذلك يعتبر ما يتقاضاه الشريك الموصي من أجر من الشركة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/١١ المرتبات التي تدفع لأحد الشركاء مقابل تنازله عن كل أو جزء من نصيبه في المنشأة:

لا تعد هذه المرتبات من التكاليف واجبة الخصم نظراً لأنها لا تمثل أجراً مقابل عمل وإنما هي ثمناً لحصة الشريك التي باعها أو تنازل عنها وتسدد له على أقساط في صورة مرتب.

٤/١١ مرتبات أقارب الممول:

يسمح المشرع الضريبي بإدراج أجور ومرتبات أقارب الشركاء في الشركات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التالية:

١. أن تكون الأجور والمرتبات المدفوعة للأقارب مقابل عمل فعلى في الشركة، فإذا اتضح أن العمل صوري أو غير جدى يرد الأجر إلى وعاء الضريبة.

٢. أن تكون الأجور والمرتبات المدفوعة للأقارب في حدود أجور ومرتبات أمثالهم في المؤهلات والخبرات، فإذا اتضح أن الأجر مغالى فيه يتم اعتماد أجر المثل فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وتضاف الزيادة إلى وعاء الضريبة.

٣. أن تكون الأجور والمرتبات قد دفعت فعلاً.

٥/١١ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام:

تعد هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم ، حيث يقع عبء الضريبة عن هذه المبالغ على رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة ذاتهم، وبالتالي تعتبر تكلفة على الشركة. هذا وفي حالة شركات قطاع الأعمال العام تعد هذه المبالغ تكلفة طالما كان هذا العضو من غير المساهمين، فيعد بذلك في حكم الموظف العامل بالشركة، ويعد ما يسدد له تكلفة. بينما إذا كانت هذه المبالغ مسددة لعضو مجلس إدارة يمثل مساهمي القطاع الخاص في مثل هذه الشركات أو كان عضوا من ذوى الخبرة، فإن ما يدفع له من مكافآت عضوية وبدلاتها ليس من التكاليف واجبة الخصم، ويضاف إلي أرباح الشركة، وبذلك تتحمل الشركة الضريبة عنه.

٦/١١ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين في شركات الأموال (قطاع خاص)مقابل عملهم الإداري:

تعد هذه المبالغ من التكاليف الواجبة الخصم، لأنها مسددة مقابل عمل إداري يقوم به العضو بالشركة، ويسمى في هذه الحالة بالعضو المنتدب، ويتحمل العضو ضريبة المرتبات المستحقة عن المبالغ التي حصل عليها نظير عمله الإداري.أما المكافآت والبدلات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال مقابل عضوية المجلس، فإنها تعد بمثابة توزيعات من أرباح الشركة وليست تكلفة على الإيراد، وبالتالي تضاف على أرباح الشركة الخاضعة للضريبة وبذلك تتحمل الشركة الضريبة عن هذه المبالغ.

٧/١١ المقابل الذي يدفع للمساهمين عن حضور الجمعية العامة للمساهمين في شركات الأموال:

يعد بمثابة توزيعاً للأرباح بالنسبة لهؤلاء المساهمين، وبالتالي لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم، ويضاف على أرباح الشركة الخاضعة للضريبة، وتتحمل الشركة الضريبة عن هذا المقابل.

٨/١١ المرتبات الرأسمالية:

أجور ومرتبات المهندسين والفنيين والعمال والخاصة بصنع أو تركيب أو إعداد أو تجهيز الأصول الثابتة لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم حيث تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف إلى قيمة هذه الأصول وتستهلك معها على سنوات عمرها الإنتاجي.

٩/١١ مرتبات العاملين المتغيبين والذين يستدعون للخدمة العسكرية:

تعتبر هذه المرتبات من التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود استخدامهم مازالت قائمة ورأت المنشأة أنه من مصلحتها الاحتفاظ بهم.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ ٨٠٠٠٠جنيه كمرتبات وأجور، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

١ – مبلغ ١٥٠٠٠جنيه مرتب سنوي للشريك أحمد (متضامن)، ومبلغ ٣٠٠٠جنيه مرتب سنوي للشريك هشام (موصي).

٢ – مبلغ ٧٠٠٠جنيه سلف للعاملين.

٣ – مبلغ ٦٠٠٠جنيه مرتب سنوي لابن شقيق الشريك أحمد، علماً بأن مرتب المثل ٣٠٠ جنيه شهرياً.

٤ – مبلغ ٣٠٠٠جنيه مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة.

٥ – مبلغ ٢٠٠٠جنيه مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية، علماً بأن الشركة قد أبقت على العقود المحررة مع هؤلاء العاملين لحين عودتهم من الخدمة العسكرية.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

**	صافي الربح المحاسبي يضاف:
١٥٠٠٠	مرتب الشريك المتضامن أحمد حيث لا يعتمد ضمن المصروفات باعتباره توزيعاً للربح.
--	مرتب الشريك الموصي هشام حيث يعتمد ضمن التكاليف والمصروفات المسموح بخصمها.

٧٠٠٠	سلف العاملين لا تعد من التكاليف لأنها مستردة.
٢٤٠٠	الزيادة في قيمة المرتب المدفوع لابن شقيق الشريك المتضامن أحمد عن مرتب المثل، وتحسب كالآتي: ٦٠٠٠ج – (٣٠٠جنيه×١٢ شهر) = ٢٤٠٠جنيه.
٣٠٠٠	مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة حيث تعتبر مصروفات رأسمالية ولايسمح بخصمها، ولكن تضاف إلي تكلفة الآلة ويسمح بالإهلاك الضريبي كتكلفة واجبة الخصم .
--	مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية حيث تعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود استخدامهم مازالت قائمة.

١٢ – مصروفات الإعلان والدعاية:

يسمح المشرع الضريبي بخصم المصروفات التي تنفقها المنشأة على سبيل الإعلان والدعاية عن نشاطها ومنتجاتها وخدماتها وفروعها من إيراداتها الخاضعة للضريبة. وهنا يجب التفرقة بالنسبة لمصروفات الإعلان والدعاية بين الحالات التالية:

١/١٢ الإعلان الدوري أو التذكيري:

يتسم هذا النوع من المصروفات بالدورية والتكرار من عام لآخر، ويقتصر أثره على السنة المالية التي تم فيها، لذلك تعتبر نفقات هذا الإعلان مصروفاً إيرادياً يتعلق بإنتاج الربح في السنة التي أنفقت فيها وتخصم مرة واحدة وبالكامل من أرباح هذه السنة.

٢/١٢ الهدايا المجانية:

قد تقوم المنشأة بتوزيع بعض منتجاتها كهدايا للإعلان عن هذه المنتجات، كما قد تقوم المنشأة بتوزيع أجندات ومفكرات ونتائج وأقلام وحقائب وساعات وغيرها والتي تحمل اسم المنشأة او شعارها أو علامتها التجارية بقصد الدعاية لها، وتعتبر جميع هذه النفقات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في نفس السنة التي أُنفقت فيها طالما أنها تتسم بالدورية والتكرار وأن تكون قيمتها غير مبالغاً فيها. أما إذا كان حجم هذه النفقات كبيراً نسبياً ولا تنفق بصورة دورية فإنها توزع على الفترات الزمنية التي تستفيد منها.

٣/١٢ الحملات الإعلانية:

قد تقوم المنشآت بحملات إعلانية كبيرة عند بدء نشاطها أو عند تقديم منتج جديد لأول مرة أو عند فتح سوق جديد لمنتجاتها أو تنشيط مبيعات أحد المنتجات الذي هبط توزيعه أو لمواجهة منافسة منتجات بديلة، وعادة يمتد أثر هذه الحملات الإعلانية لعدة سنوات إلا أنه وفقاً لمعايير المحاسبة

المصرية (المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣)، يجوز محاسبياً تحميلها مرة واحدة على أرباح السنة التي تمت فيها الحملة دون أن توزع على سنوات الاستفادة منها، أما ضريبياً فطالما أخذ قانون الضريبة على الدخل بمعايير المحاسبة المصرية فيسمح ضريبياً باعتبار هذه المبالغ من ضمن التكاليف الواجبة الخصم.

٤/١٢ الإعلانات الثابتة (اللوحات الإعلانية):

قد تمتلك المنشآت لوحات إعلانية ثابتة خشبية أو حديدية أو ضوئية في الطرق والميادين وأعلى المباني والملاعب وغيرها، وتعتبر تكلفة هذه الإعلانات الثابتة من ضمن الأصول الثابتة، ويعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم قسط الإهلاك السنوي لهذه الإعلانات الثابتة والذي يحسب بنسبة ٢٥% سنوياً باعتبارها من أصول النشاط الأخرى، كما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نفقات صيانة وإصلاح وتشغيل هذه الإعلانات الثابتة. أما إذا كانت المنشأة تستأجر هذه الإعلانات الثابتة من الغير فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو القيمة الإيجارية المستحقة عن الفترة وفقاً لعقد الإيجار الخاص بهذه الإعلانات الثابتة.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ ٨٥٠٠٠جنيه كمصروفات للإعلان والدعاية، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

١ – مبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة أجندات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم الشركة وتوزع سنوياً بمناسبة بدء العام الجديد.

٢ – مبلغ ٢٠٠٠٠جنيه قيمة حملة إعلانية من بداية السنة عن منتج جديد للشركة.

٣ – مبلغ ٤٠٠٠٠جنيه قيمة لوحات إعلانية ثابتة في الطرق والميادين من بداية السنة ولم يدرج إهلاك لها بالدفاتر، علماً بأن معدل الإهلاكالضريبي السنوي لها ٢٥%.

٤ – مبلغ ١٣٠٠جنيه مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

٨٥٠٠٠	**صافي الربح المحاسبي**
	يضاف:
--	**قيمة أجندات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم المنشأة حيث يسمح بخصمها بالكامل طالما أنها دورية وغير مبالغ فيها.**

--	قيمة الحملة الإعلانية عن منتج جديد للمنشأة تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة،ولكن يسمح بها كمصروفات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .
٤٠٠٠٠	قيمة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر من ضمن الأصول الثابتة ولا يسمح بها كتكلفة وتضاف في الإقرار ،على أن يسمح بالإهلاك الضريبي لها كتكلفة واجبة الخصم .
--	مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر مصروفاً إيرادياً يسمح بخصمها بالكامل .
	يخصم :
١٠٠٠٠	الإهلاك الضريبيالخاص باللوحات الإعلانية : الإهلاك الضريبي = ٤٠٠٠٠ × ٢٥% = ١٠٠٠٠ جنيه.

١٣ – العمولات المدفوعة:

تطلق هذه التسمية عادة على ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة – علاوة على أجورهم ومرتباتهم – أو ما يتقاضاه الشركاء أو ما يتقاضاه الغير في مقابل الجهود والخدمات التي بذلها وكان لها تأثير في زيادة وتسهيل أعمال المنشأة بصفة عامة، ومن أمثلة هذه العمولات كل من عمولة الشراء أو عمولة البيع أو غيرها.

وتتوقف المعالجة الضريبية للعمولات المدفوعة على الشخص أو الجهة التي تدفع لها العمولات على النحو التالي:

١/١٣ العمولات المدفوعة للعاملين بالمنشأة:

تعتبر هذه العمولات في حكم الأجور والمرتبات وتخضع لضريبة المرتبات وهي لذلك تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢/١٣ العمولات المدفوعة للشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية:

لا تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ولا يسمح باستبعادها من إيرادات المنشأة لأنها تعتبر من استعمالات الربح أو توزيعاً له.

٣/١٣ العمولات المدفوعة للشريك الموصي في شركات التوصية:

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم طالما حصل عليها الشريك الموصي عن عمله في المنشأة كأحد العاملين بها.

٤/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لديهم سجل تجاري:

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مع مراعاة إخطار مأموريات الضرائب المختصة بما حصل عليه الأشخاص أو الجهات من عمولات وخاصة إذا كانت مبالغها كبيرة.

٥/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لا ترتبط بنشاطهم (العمولات أو السمسرة العارضة):

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط:

1. **أن تكون هذه العمولات قد دفعت لأشخاص أو جهات حقيقية وليست وهمية ولا ترتبط بنشاطهم.**
2. **أن تكون المنشأة قد قامت بخصم الضريبة من المنبع عن العمولات المدفوعة وقامت بتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة، وذلك وفقاً لأحكام المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة٢٠٠٥.**
3. **أن تكون العمليات التي صرفت عنها هذه العمولات قد أدرجت بدفاترالمنشأة.**

٦/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات ترفض المنشأة ذكر أسمائهم:

لا تعتبر هذه العمولات من التكاليف واجبة الخصم لاحتمال أن تكون صورية مقصود منها التهرب من الضريبة، ولكن إذا اقتنع الفاحص الضريبي بجدية الصرف وضرورته لطبيعة أعمال المنشأة فيسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط أن تعامل مثل العمولات والسمسرة العارضة وتخصم عليها الضريبة المستقطعة من المنبع وتورد لمصلحة الضرائب وفقاً لأحكام المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٩ .

٧/١٣ العمولات المدفوعة لشراء أصول ثابتة:

تعتبر هذه العمولات من المصروفات الرأسمالية التي تضاف إلى تكلفة الأصول الثابتة وتستهلك معها على سنوات عمرها الإنتاجي، وبالتالي فلا تعتبر هذه العمولات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

١٤ – الإيجارات:

يسمح بخصم قيمة إيجارات العقارات التي تشغلها المنشأة، ويقصد بالعقارات هنا جميع الأماكن التي تزاول فيها المنشأة نشاطها سواء الإنتاجي أو تلك التي تلزم لإدارتها سواء كانت هذه المباني مستخدمة في شكل معارض بيع أو مخازن أو جراجات أو مراكز للأبحاث، وسواء كانت على شكل مبنى أو على شكل أراضي فضاء.

ويجب التفرقة عند تحديد القيمة الإيجارية للعقارات التي يسمح بخصمها بين حالة أن المنشأة تستأجر العقارات من الغير، وحالة أن العقارات التي تشغلها المنشأة مملوكة لها، وحالة أن المباني المملوكة للمنشأة مقامة على أرض غير مملوكة لها وذلك على النحو التالي:

١/١٤ العقارات المستأجرة من الغير:

إذا كانت العقارات التي تشغلها المنشأة مملوكة للغير وتمارس فيها المنشأة نشاطها بناء على عقد إيجار فإن ما يسمح بخصمه هو الإيجار الفعلي الذي تلتزم المنشأة بدفعه للمؤجر طبقاً للعقد الموقع بين الطرفين.

وتجدر الإشارة هنا إلى ما يلي:

(١) يسمح بخصم الإيجار الذي يخص السنة محل المحاسبة ولا يسمح بخصم الإيجار المستحق عن فترات سابقة أو الإيجار المدفوع مقدماً عن فترات قادمة، وذلك طبقاً لأساس الاستحقاق.

(٢) لا يسمح بخصم أي تأمينات مودعة لدى المؤجر حيث أنها لا تمثل نفقة وإنما هي مبالغ يتم استردادها عند انتهاء عقد الإيجار.

(٣) لا يسمح بخصم أية نفقات أخرى متعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل مصروفات الصيانة والترميمات والعوائد والحراسة والمياه والإنارة نظراً لأن العقار غير مملوك للمنشأة ، وذلك باستثناء الحالات التي تتحمل فيها المنشأة هذه المبالغ وفقاً لشروط عقد الإيجار .

(٤) لا يسمح بخصم قيمة الإيجار الخاص بسكن أصحاب المنشأة إذا كان يقيمون في جزء من المباني التي تشغلها المنشأة وتزاول فيها نشاطها.

(٥) يسمح بخصم المصروفات الإيراديةالمؤجلة المتعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل خلو الرجل مقابل إخلاء العقار للمنشأة حيث تعتبر هذه المصروفات من ضمن مصروفات التأسيس والتي يتم معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية بتحميلها علي سنة إنفاقها.

(٦) إذا كانت المنشأة تؤجر جزءاً من المبني الذي تستأجره، يعتبر الإيجار المدفوع بالكامل من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن يعتبر الإيجار المحصل بمثابة إيرادات تدخل ضمن وعاء الضريبة، أو يستبعد من مبلغ الإيجار المدفوع المبلغ الذي تحصل عليه المنشأة نظير تأجيرها لجزء من العقار للغير وبحيث يظهر الصافي فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

علي سبيل المثال إذا كانت الشركة تستأجر العقار الذي تشغله وقد أدرجت ضمن مصروفاتها بقائمة الدخل٣٩٤٠٠جنيه إيجاراً للعقار وقد اتضح ما يلي:

١ – الإيجار الشهري للعقار طبقاً لعقد الإيجار ٢٠٠٠ جنيه.

٢ – يتضمن بند الإيجار قيمة إيجار الثلاثة شهور الأولى من العام القادم.

٣ – يتضمن بند الإيجار مبلغ ٥٠٠٠جنيه مودع كتأمين إيجار لدى صاحب العقار.

٤ – يتضمن بند الإيجار ٤٠٠ جنيه الضريبة العقارية على العقار، وكذلك ٤٠٠٠جنيه مصاريف صيانة العقار، وهي بنود أنفاق يتحملها المستأجر (الشركة) وفقاً لبنود عقد الإيجار.

٥ – تؤجر الشركةجزء من العقار للغير مقابل إيجار شهري قدره ٣٠٠ جنيه، لم يدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل .

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

صافي الربح المحاسبي.	**
يضاف:	
قيمة الإيجار المدفوع مقدماً طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ٢٠٠٠ جنيه × ٣ شهور = ٦٠٠٠ جنيه.	٦٠٠٠
قيمة تأمين الإيجار لأنه لا يمثل نفقة فعلية ويتم استرداده في نهاية مدة العقد.	٥٠٠٠
قيمة الضريبة العقارية، وكذلك مصاريف الصيانة تعد تكلفة طالما نص عقد الإيجار على أن تتحملها الشركة	--
قيمة الإيجار عن الجزء المؤجر للغير ، حيث يعد إيراد لم يخضع للضريبة	٣٦٠٠

٢/١٤ العقارات المملوكة للمنشأة:

لا يسمح بخصم أي إيجار للعقارات المملوكة للمنشأة وتزاول فيها أنشطتها، ولكن القانون يسمح بأن تخصم المصروفات المتعلقة بالعقارات كمصروفات الترميم والصيانة والحراسة والمياه والإنارة، ويسمح القانون أيضاً بخصم إهلاك العقارات المملوكة للمنشأة.

٣/١٤ المباني المملوكة للمنشأة ومقامة على أرض مملوكة للغير:

يسمح بخصم الإيجار الفعلي للأرض المستأجرة بالإضافة إلى مصاريف الصيانة اللازمة للمحافظة على المباني وذلك في الحالتين التاليتين:

١. الاتفاق في عقد الإيجار الأرض على أن يقوم المستأجر بإزالة المباني التي أقامها عند نهاية مدة العقد أو يقوم بتسليم المباني للمؤجر بعد دفع ثمنها للمنشأة التي أقامتها، وبالإضافة إلى ذلك يحق للمستأجر إهلاك قيمة المبنى على مدة التعاقد.

٢. الاتفاق في عقد إيجار الأرض على أن تؤول المباني في نهاية مدة العقد إلى المؤجر صاحب الأرض دون دفع أي تعويض لمن أقامها، وفي هذه الحالة يسمح للمستأجر بخصم إهلاك قيمة المبنى على مدة التعاقد.

هذا ويسمح أيضاً بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أية إيجارات أخرى بخلاف إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة مثل إيجارات السيارات والآلات والمعدات والأجهزة وتعامل ضريبياً طبقاً لنفس القواعد السابق توضيحها عند معالجة إيجار العقارات.

١٥- الإكراميات:

هي المبالغ التي تدفعها المنشأة للغير لتسهيل أداء أعمالها أو دفع ما قد تتعرض له من خسائر أو أضرار مالية سواء أخذت شكل منحة نقدية أو عينية أو سلع مجانية من منتجات المنشأة، وتتصف الإكراميات بأنها في كثيراً من الأحيان لا تكون مؤيدة بالمستندات لذلك فهي تثير الكثير من المشاكل عند اعتمادها من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. ويجرى العمل حاليا بمصلحة الضرائب على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت الشروط التالية:

(أ) أن ترتبط بنشاط المنشأة وتتعلق بتحقيق الربح أو المحافظة عليه، وإذا تبين أن الإكراميات لا تحقق أي نفع للمنشأة وإنما هي مجرد إسراف من صاحب أو أصحاب المنشأة أو مديريها فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، ولا يعتد هنا بكونها مخالفة للنظام العام طالما أن الأرباح التي نتجت من العمليات التي دفعت الإكراميات من أجلها تخضع للضريبة.

(ب) أن يثبت جدية صرفها سواء من خلال اعتماد الفاحص الضريبي على وسائل الإثبات الأخرى وحسن تقديره ومدى تمشيها مع العرف السائد في مجال نشاط المنشأة.

(ج) ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بالمستندات بما في ذلك الإكراميات علي ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

١٦ – مصروفات الصيانة:

تعتبر مصروفات الصيانة من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التالية:

(أ) أن تكون المنشأة ملزمة بسداد مصروفات الصيانة، فإذا قامت المنشأة متطوعة بتحمل تكاليف صيانة سيارة جديدة خلال فترة الضمان وكان عقد شراء السيارة ينص على قيام البائع بتحمل هذه التكاليف، فإن نفقاتها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ب) أن تكون الأصول التي تجري عليها عمليات الصيانة مملوكة للمنشأة وتستخدم لتحقيق أغراضها، فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مصروفات صيانة السيارة الشخصية لأحد الشركاء بالشركة.

(ج) أن تكون مصروفات الصيانة ذات طبيعة إيرادية أي تنفق بغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول حتى تكون صالحة للاستخدام والتشغيل، ولا فرق هنا بين أن تقوم المنشأة بإجراء عملية الصيانة بنفسها أو أن تكلف أحد الأفراد أو الجهات المتخصصة بذلك.

أما مصروفات الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية مثل مصروفات إجراء عمرة لأحد الأصول أو تجديد مبنى المنشأة بشكل كامل، فإنها تضاف إلى تكلفة الأصول الخاصة بها وتستهلك معها خلال عمرها المتوقع أو خلال الفترة الباقية من عمر الأصل الأصلي أيهما أقرب حدوثاً. وبالنسبة لمصروفات الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية ولكن قيمتها ضئيلة نسبياً مثل تجديد إطارات السيارات المملوكة للمنشأة وبطاريات هذه السيارات، فيسمح عادة باعتبارها من النفقات الإيرادية وبالتالي يمكن اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في سنة إنفاقها. وأخيراً فإن نفقات الصيانة التي تمتد إلى عدة فترات مثل تعاقد المنشأة مع أحد مراكز الصيانة المتخصصة لمدة ثلاث سنوات وسداد المبلغ بالكامل بصورة فورية، ففي هذه الحالة يتعين توزيع هذه النفقات على سنوات العقد، وبالتالي فإن ما يعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الجزء الذي يخص كل سنة على حدة ابتداء من السنة التي يدفع فيها المبلغ المذكور والسنة أو السنوات التالية التي يمتد إليها التعاقد.

١٧ ــ مصروفات التأسيس:

يقصد بمصروفات التأسيس كافة المبالغ التي تنفقها المنشأة على تكوينها مثل مصاريف تحرير وتسجيل ونشر عقد إنشاء المنشأة، وتكاليف دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروع، ونفقات تجارب التشغيل، والرسوم التي تتحملها المنشأة للحصول على الرخص والتصاريح والموافقات اللازمة لمباشرة نشاطها، ومصاريف حفل الافتتاح والدعاية والإعلان عن المنشأة.وتعتبر مصروفات التأسيس من النفقات الإيرادية المؤجلة التي لا تخص السنة التي أنفقت فيها، ولكن يتم معالجتهاوفقاً لمعايير المحاسبة المصرية،وتحمل كتكلفة بالكامل عليسنة إنفاقها.

١٨ ــ مصاريف السفر والانتقال:

تعتبر مصاريف السفر والانتقال لأصحاب المنشأة من الشركاء أو المساهمين أو مديريها أو العاملين بها من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التالية:

(أ) أن تكون مصاريف السفر والانتقال حقيقية ومتعلقة بأعمال المنشأة وليس لأغراض شخصية مثل العلاج أو السياحة أو الترفيه.

(ب) أن تكون مصاريف السفر والانتقال مؤيدة بالمستندات.

(ج) أن تكون مصاريف السفر والانتقال غير مبالغاً فيها، فقد تطول مدة إقامة الممول بالخارج عن المدة اللازمة لإنجاز المهمة التي سافر من أجلها، ففي هذه الحالة يدخل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم القدر المناسب من هذه المصروفات ويرد ما يزيد عن هذا القدر إلى وعاء الضريبة.

١٩ ـ الخسائر:

تختلف المعالجة المحاسبية للخسائر على النحو التالي:

١/١٩ الخسائر الرأسمالية:

وهي الخسائر التي تنتج عن التصرف في الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة، وقد سبق الإشارة عند معالجة الأرباح الرأسمالية إلي أن المادة (١٧) من القانون تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية والأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشآت غير القابلة بطبيعتها للإهلاك، وأيضاً تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة أو المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول، وطالما أن المشرع الضريبي يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

كما سبق الإشارة إلى أن المادة (١٧) من القانون لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وجميع أصول المنشأة الأخرى بخلاف تلك التي تخضع أرباحها الرأسمالية للضريبة، وطالما أن المشرع الضريبي لا يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢/١٩ خسائر السرقات أو الاختلاس أو الحريق:

وهي الخسائر التي تصيب أصول المنشأة من نقص فعلي دون أن يكون النقص ناتجاً عن استخدامها في عمليات المنشأة، سواء كان سبب هذا النقص هو السرقة أو الاختلاس أو الحريق، وسواء تعلق الأمر بأصل ثابت أو بأصل متداول (نقدية، بضاعة، أوراق مالية، أوراق تجارية لحامله)، طالما أنها تعتبر من ممتلكات المنشأة. ولا يسمح بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يصيب أصول المنشأة من نقص فعلي أو خسائر بسبب الحوادث المذكورة إذا وجد من يدفع تعويضاً عنها (المسئول عن السرقة أو الاختلاس أو الحريق، أو شركة التأمين)، أما إذا لم تحدد المسئولية عن هذه الحوادث ولم تكن هذه الحوادث مغطاة تأمينياً فإن البعض يري أن هذه الخسائر تعد من ضمن

التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وذلك بغض النظر عن كون الممول قد تراخى أو أهمل في تنفيذ الحكم الذي استصدره على السارق أو المختلس أو المهمل بالتعويض لأن الممول لا يحاسب على ما فرط في تحصيله من ربح أو أهمل فيه من خسائر بل يحاسب على ما تحقق فعلاً من أرباح أو خسائر، ويري البعض الآخر أنها لا تعد من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وإذا زاد مبلغ التعويض الذي تحصل عليه المنشأة عن قيمة الخسارة تدخل الزيادة في وعاء الضريبة، وإذا حدث العكس فإن باقي الخسارة تدخل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/١٩ خسائر إعادة التقييم (التقدير):

أوضحت المادة (٥٣) القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المعاملة الضريبية بشأن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ولكنها لم تتناول المعاملة الضريبية في حالة تحقق خسائر رأسمالية نتيجة إعادة تقييم. ويمكن أن نؤسس على ما ورد فيه نص بالنسبة للأرباح الناتجة عن إعادة التقييم المعاملة الضريبية في حالة تحقق خسائر، بمعنى أن القانون في المادة (٥٣) أخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادةالتقييم للضريبة، وفي مقابل ذلك إذا حدثت خسائر رأسمالية تعد تكلفة وتخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

هذا ولقد أجازت المادة (٥٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، وذلك بالشروط التالية:

١ - ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتغيير الشكل القانوني، ولا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانوني شخص غير مقيم.

٢ - إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني (قبل إعادة التقييم) وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٣ - أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة علي القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

وتأسيساً على ما سبق نستطيع أن نؤكد أنه في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، واختياره ما أجازته المادة (٥٣) من تأجيل لدين الضريبة، وتوافرت الشروط السابق الإشارة إليها، وكانت نتيجة إعادة التقييم خسائر فلا تعتبر هذه الخسائر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

أما إذا لم تتوافر هذه الشروط فيطبق كقاعدة عامة إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة، وإذا نتج خسائر إعادة تقييم فإنها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

الباب الثالث
أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الباب الثالث
أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

١- الأحكام المتعلقة بالمعاملات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطة:

تنص المادة رقم (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل على أنه إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

وطبقاً لنص المادة رقم (١) من قانون الضريبة على الدخل يُعرَّف الشخص المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بعلاقة تُؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك :

١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
٢- شركة الأموال والشخص الذى يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠ % على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويب.
٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠ % على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت فى كل منها.

ويُعرَّف السعر المحايد طبقاً لنص المادة رقم (١) المشار إليها بأنه السعر الذى يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر ، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

هذا، وقد أشارت المادة رقم (٣٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل إلى الطرق التي يمكن اتباع إحداها لتحديد السعر المحايد ، وهذه الطرق هي:

١- طريقة السعر الحر المقارن :

وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

ويعتمد فى هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية :

أـ الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.
ب ـ ظروف السوق .
جـ ـ الظروف الخاصة بالعملية المعنية.
٢ـ طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح :

وفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذى يحصل عليه الممول فى معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذى يحصل عليه طرف مستقل آخر فى معاملات أخرى مشابهة.

٣ـ طريقة سعر إعادة البيع :

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط ، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذى يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذى يحصل عليه الممول المستقل فى معاملة مماثلة.

وطبقاً لنص المادة رقم (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون تكون الأولوية فى تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما فى المادة السابقة.

وفى حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها فى المادة السابقة ، يجوز اتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول.

وفى جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

ويتعين على مصلحة الضرائب طبقاً لنص المادة رقم (٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون، التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد فى معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية إلى تتم فيما بينهم كشراء أو بيع أو تبادل للاستثمارات فى الأوراق المالية ، التنازل أو الحصول على نشاط أو عقود أو جزء منها ... إلخ.

مثال (١) :

بلغ صافى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى شركات التضامن التى تُمارس نشاطاً صناعياً ٢٥٣٦٠٠ جنيه فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٤ ، وفى ٥ / ٢ / ٢٠١٥ قدمت الشركة إقرارها الضريبي مرفقاً به حسابات المنشأة إلى مصلحة الضرائب . وعند قيام مأمور الضرائب المختص بفحص هذه الحسابات التى تبين له انتظامها اتضح الآتي :

١- تقوم الشركة بتسعير منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح قدره ٢٠ % من التكلفة ، مع منح المشترى لصفقات تتجاوز ٥٠٠٠ وحدة خصماً قدره ٢ % من ثمن البيع.

٢- تتضمن إيرادات المبيعات المسجلة بدفاتر الشركة ما مقداره ١٥٠٠٠٠ جنيه قيمة ٦٠٠٠ وحدة قامت ببيعها لمنشأة فردية مملوكة لأحد الشركاء الموصين فيها ، ولقد تحددت هذه القيمة على أساس التكلفة دون إضافة هامش الربح الذى تحققه الشركة على مبيعاتها للغير(وذلك مع العلم بأن المنشأة الفردية فى فترة الإعفاء الضريبي بسبب بدء مزاولة النشاط).

٣- قامت الشركة ببيع بعض المباني المملوكة لها إلى المنشأة الفردية المملوكة للشريك الموصي على أساس صافى القيمة الدفترية لها وقدره ٣٥٠٠٠٠ جنيه ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق لمثل هذه المباني (السعر الحر) يُقدر بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه . ولقد تبين للفاحص أن حساب الأرباح والخسائر للشركة لم يتضمن أية أرباح رأسمالية تتعلق بالمباني المشار إليها على اعتبار أنه تم بيعها على أساس صافى التكلفة الدفترية لها.

المطلوب :

بيان أثر التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى صافى الربح الضريبي مع بيان أسباب التعديل.

الحــــــل :

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي: الإضافة	التعديلات على الربح المحاسبي: الخصم	أسباب التعديل وملاحظات الحل
	٢٥٣٦٠٠		صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
٢	٢٦٤٠٠		الفرق بين قيمة المبيعات الظاهرة بالدفاتر وقيمتها وفقاً للسعر المحايد . ولقد تم إضافة هذا الفرق نظراً لأن شركة التضامن قامت بتسعير مبيعاتها للمنشأة الفردية المملوكة للشريك الموصي على أساس التكلفة نظراً لأن المنشأة الفردية في فترة الإعفاء الضريبي ، وهذا يتيح للشركة فرصة التهرب الضريبي وذلك عن طريق عدم احتساب أرباح للبضاعة المباعة للمنشأة الفردية ، وبالتالي تخفيض أرباحها الخاضعة للضريبة دون أن يكون لذلك أثر ضريبي على المنشأة الفردية المعفاة من الضريبة. وعلى ذلك، يتعين حساب قيمة البضاعة طبقاً للسياسة البيعية التي تتبعها الشركة بالنسبة لمبيعاتها للغير ، وتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على هذا الأساس. هذا ، وقد تم حساب ربح البضاعة المباعة للمنشأة الفردية كالآتي : تكلفة الوحدة المباعة للمنشأة الفردية = ١٥٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠٠ وحدة = ٢٥ ج . سعر بيع الوحدة طبقاً للسياسة البيعية للشركة = ٢٥ + (٢٥ × ٢٠ %) = ٣٠ ج. قيمة المبيعات = ٦٠٠٠ وحدة × ٣٠ ج= ١٨٠٠٠٠ج (-) خصم الكمية = ١٨٠٠٠٠ × ٢ % = (٣٦٠٠) ج صافى المبيعات = ١٧٦٤٠٠ ج (-) قيمة البضاعة المسجلة بالدفاتر على أساس التكلفة = (١٥٠٠٠٠) ج الفرق يرد إلى الأرباح الخاضعة للضريبة = ٢٦٤٠٠ ج
٣	١٥٠٠٠٠		الربح الرأسمالي المتعلق بالمباني التي تم بيعها للمنشأة الفردية ولم تُدرجها شركة التضامن في حساباتها نظراً لقيامها ببيع هذه المباني للمنشأة الفردية المملوكة للشريك الموصي على أساس صافى تكلفتها الدفترية
	٤٣٠٠٠٠		إجمالي الربح المحاسبي +الإضافات
	-		إجمالي الخصومات
	٤٣٠٠٠٠		صافى الربح الخاضع للضريبة.

٢-الأحكام المتعلقة بترحيل الخسائر :

خرج المشرع الضريبي على مبدأ استقلال السنوات المالية عندما نص فى المادة رقم (٢٩) من القانون على " أنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

وقد راعى المشرع فى تقرير هذا الحكم أن قواعد المحاسبة السليمة تقتضى نقل خسارة سنة معينة إلى حساب السنوات التالية لها ، وبحيث لا تحسب المنشأة ربحاً فى هذه السنوات إلا ما زاد على مبلغ الخسارة المذكورة.

وإذا كانت حياة المنشأة تقسم إلى فترات محاسبية أو مالية يتم خلالها تحديد نتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتحديد مركزها المالي ، فإن ذلك لا ينفى أن هذه الفترات المالية ليست إلا حلقات متصلة فى سلسلة واحدة تُؤثر نتائج بعضها فى بعض وترتبط فيما بينها جميعاً برباط وثيق. فقد تُحقق المنشأة خسارة فى إحدى السنوات مما يترتب عليه إنقاص رأس المال بمقدار هذه الخسارة ، ويقتضى مبدأ ثبات رأس المال أن تحافظ المنشأة على رأس مالها من الهلاك باعتباره الضمان العام للدائنين . ويكون الحفاظ على رأس المال عن طريق استخدام الأرباح المحققة فى السنوات التالية فى تخفيض أو محو رصيد الخسائر التي تحققت حتى يتم تغطيتها بالكامل ورد رأس المال إلى حالته التي كان عليها قبل تحقيق الخسائر.

يتضح إذن أن نص المادة رقم (٢٩) والذى يسمح بترحيل الخسائر إنما يتفق وتحقيق العدالة ، إذ أن إخضاع أرباح سنة معينة للضريبة على الرغم من وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة يعنى فرض الضريبة على جزء من رأس المال ، وهذا أمر يخالف القواعد المستقرة للضريبة.

أضف إلى ذلك أنه قد يكون مفيد من الناحية الاقتصادية إعانة المشروعات على تخطى العقبات التي تُواجهها والتي قد ترجع لظروف خارجة عن إرادتها ، وذلك عن طريق السماح لها بترحيل الخسائر إلى سنوات تالية . إلا أنه لا يجـــــوز أن تُرحل الخسائر لأكثر من خمس سنوات تالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة، ولعل المشرع راعى أنه بعد ذلك لابد وأن يتمكن المشروع من تحقيق فائض وإلا فإنه لا يستحق الرعاية.

وعند تطبيق المادة رقم (٢٩) من القانون والتي تتعلق بترحيل الخسائر يجب توافر عدة شروط هي :

أ- أن تكون الخسائر التي يسمح بترحيلها قد تم التوصل إليها طبقاً لأحكام قانون الضرائب ، وليست الخسائر التي تحددت فى ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث قد يُوجد تعارض أحياناً بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة .

وتقضى تعليمات مصلحة الضرائب بأن مدلول الخسارة التي يجوز ترحيلها مؤداه أنه يجب أن يُخصم من الخسائر الدفترية ما عساه أن يكون هناك من مبالغ تحملتها المنشأة، وكان ينبغي إعادة ضمها للأرباح عند حساب الضريبة ، فيما لو كانت هناك أرباح مثل مرتب صاحب المنشأة وفوائد رؤوس أموال الشركاء فى شركات الأشخاص .

ب - أن تكون الخسائر التي يُسمح بترحيلها قد تحددت بعد استبعاد الإعفاءات التي وردت بنص المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وذلك تطبيقاً لنص الفقرة التي أضيفت إلى هذه المادة بمقتضى نص المادة رقم ١٢ من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والتي سوف نُشير إليها فيما بعد عندما نتناول الإعفاءات الضريبية.

فإذا فرضنا مثلاً أن الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها إحدى شركات التضامن طبقاً لنص المادة رقم (٥٠) تُقدر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وأن الخسارة الضريبية التي تحددت لهذه الشركة بعد خصم الإعفاءات الضريبية المشار إليها تُقدر بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه ، في هذه الحالة تتم المحاسبة على النحو التالي:

الخسارة الضريبية (بعد خصم الإعفاءات الضريبية)	**(١٥٠٠٠٠)ج**
+ الإعفاءات	**١٠٠٠٠٠ ج**
الخسائر المرحلة للسنة أو السنوات التالية	**٥٠٠٠٠ج**

جـ - مراعاة عدم استنزال الضرائب المخصومة وفقاً لحكم المادة رقم (٥٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والتي سنشير إليها فيما بعد إذا كان صافى الوعاء الخاضع للضريبة "خسارة"، وفى جميع الأحوال لا يتم ترحيل المبالغ المخصومة وفقاً لحكم المادة رقم(٥٨)من القانون للسنة أو السنوات التالية.

د - أن تُرحل خسارة كل سنة على حده لمدة خمس سنوات تالية متتابعة فقط ، ويتم ترحيل الخسارة بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تُمسك حسابات منتظمة أم لا.

وتنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٥٥) من قانون الضريبة على الدخل على ألا يسرى حكم المادة رقم (٢٩) المشار إليها على الخسائر التي تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير فى ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠ % من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت على أن يُصاحب ذلك تغيير النشاط .

ويُشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية.

يُوضح نص هذه المادة أن هناك ثمة أمور إذا تحققت بالنسبة لأى شخص اعتباري من الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل فإن مبدأ ترحيل الخسائر لا يُطبق بالنسبة له - أي لا يستفيد من ترحيل الخسائر للسنوات التالية بالشروط التي حددها القانون ، وهذه الأمور هي :

أ - إذا حدث تغيير فى ملكية رأس مال الشركة (الشخص الاعتبارى) بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت .

ب - إذا صاحب التغيير فى ملكية رأس مال الشركة (الشخص الاعتبارى) تغيير فى النشاط الذى تُمارسه. وطبقاً لنص المادة رقم (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون لا يُعتبر تغييرًا للنشاط إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلي أو مكمل له.

يُضاف إلى هذين الأمرين أمر ثالث بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم هو :

جـ - أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية (البورصة).

ويُفهم من ذلك أنه إذا كانت أسهم الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية فإن هذه الشركات تستفيد من تطبيق مبدأ ترحيل الخسائر حتى وإن تحقق الأمرين الأول والثاني السابق الإشارة إليهما.

وبشكل عام ، وطبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإنه فى حالة عدم توافر أي من الشروط الواردة بالبنود (أ)، (ب)، (ج) المشار إليها ، يحق للشركة ترحيل الخسائر بشرط ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال الثلاث سنوات التالية لتحقق أي منها.

ونُقدم فيما يلى بعض الأمثلة التي توضح كيفية ترحيل الخسائر :

مثال (١) :

البيانات التالية خاصة بالشركة (س) ، وهى تتضمن الإيرادات والتكاليف الواجبة الخصم من هذه الإيرادات وصافى الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً وذلك لحساب الربح الخاضع للضريبة (الأرقام بالجنيه) :

السنوات	الإيرادات	التكاليف واجبة الخصم	صافى الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً	الربح الخاضع للضريبة
٢٠١٠	١٢٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	(٥٠٠٠٠)	-
٢٠١١	١٥٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	(٢٠٠٠٠)	-
٢٠١٢	١٩٢٠٠٠	١٨٢٠٠٠	١٠٠٠٠	-
٢٠١٣	٢٢٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	-
٢٠١٤	٢٤٥٠٠٠	٢٠٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٢٠١٥	٢٧٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

يُلاحظ من المثال السابق ما يلى :

(١) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١٠ م ٥٠٠٠٠ جنيه، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لكى تخصم من أرباح سنة ٢٠١٢ م، ٢٠١٣ م، وجزء من أرباح سنة ٢٠١٠ م. وبذلك لم يتجاوز ترحيل الخسارة مدة الخمس سنوات التي نص عليها القانون.

(٢) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١١ م ٢٠٠٠٠ جنيه ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لكى تخصم من أرباح سنة ٢٠١٤ ، وبذلك يكون ترحيل الخسارة فى حدود مدة الخمس سنوات المنصوص عليها فى القانون .

(٣) تم التصرف فى أرباح سنة ٢٠١٤ م من الناحية الضريبية كالآتي :

صافى الربح المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١٤ م	**٤٠٠٠٠ جنيه.**
(-) جزء من الخسائر المرحلة الخاصة بسنة ٢٠١٠ م	**(١٠٠٠٠) جنيه.**
الباقي	**٣٠٠٠٠ جنيه.**
(-) الخسائر المرحلة الخاصة بسنة ٢٠١١ م	**(٢٠٠٠٠) جنيه .**
الربح الخاضع للضريبة فى سنة ٢٠١٤ م	**١٠٠٠٠ جنيه .**

(٤) بلغ صافى الربح المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١٥ م ٥٠٠٠٠ جنيه، وهذا الربح يخضع بالكامل للضريبة فى هذه السنة ، حيث أنه لا توجد خسائر مرحلة من السنوات السابقة إلى هذه السنة.

مثال (٢) :

البيانات التالية خاصة بالشركة (ص) ، وهى تتضمن الإيرادات والتكاليف الواجبة الخصم من هذه الإيرادات وصافى الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً وذلك لحساب الربح الخاضع للضريبة (الأرقام بالجنيه):

السنوات	الإيرادات	التكاليف واجبة الخصم	صافى الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً	الربح الخاضع للضريبة
٢٠١٠	٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠)	-
٢٠١١	٩٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	(٣٠٠٠٠)	-
٢٠١٢	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	صفر	-
٢٠١٣	١٤٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-
٢٠١٤	١٥٥٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠	-
٢٠١٥	١٧٥٠٠٠	١٦٥٠٠٠	١٠٠٠٠	-
٢٠١٦	٢٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠

يتضح من هذا المثال الآتي :

(١) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١٠ م ٤٠٠٠٠ جنيه ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لتخصم من أرباح السنوات التالية ، حيث تم تغطية ٣٥٠٠٠ جنيه من هذه الخسارة عبارة عن ١٠٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٣ م بالكامل ، ١٥٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٤ م بالكامل ، ١٠٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٥ م بالكامل ، وما تبقى من الخسارة وقدره ٥٠٠٠ جنيه لا يتم ترحيله بعد ذلك حتى لا نتجاوز مدة الخمس سنوات التي يتم خلالها ترحيل الخسارة كما نص القانون.

(٢) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١١ م ٣٠٠٠٠ جنيه ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لتخصم من أرباح سنة ٢٠١٦ م ، وبذلك لم يتجاوز ترحيل الخسارة مدة الخمس سنوات ، أما الباقي من أرباح سنة ٢٠١٦ وقدره ١٠٠٠٠ جنيه فإنه يخضع للضريبة فى هذه السنة.

٣- الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والدفعات المقدمة:

تضمن القانون إجراءات معينة تهدف إلى ضمان تحصيل الضريبة وإحكام حصر الممولين ومنع التهرب الضريبي وتوفير السيولة للخزانة العامة على مدار السنة والبعد عن التقديرات الجزافية ، وهذه الإجراءات هي الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

٣ / ١ . الخصم تحت حساب الضريبة :

- الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم ٥٩ من القانون (الفقرة الأولي):

يقضى نص المادة رقم (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل (الفقرة الأولي)بعد التعديل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بأنه يتعين علي الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد عن ثلاثمائة جنية تدفعه علي سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص ***وكذلك توزيعات الأرباح التي تُجريها شركات الأموال أيا كانت مقدارها*** ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق علي هؤلاء الأشخاص ويستثني من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التامين.

الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة ، كما وردت بنص المادة رقم (٥٩) ، هي :

١ ـ وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو ، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأي قانون آخر.

٢ـ الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير :

لقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٥) لسنة ٢٠٠٥ هذه الجهات والمنشآت ، حيث

نص فى المادة الأولى منه على أن تلتزم الجهات والمنشآت الآتية بالخصم تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي ، وذلك متى زاد رقم أعمالها السنوي على ٢٥٠٠٠٠ جنيه سنوياً وفقاً لقائمة الدخل :

١ ـ منشآت المقاولات والتوريدات. ٢ـ مكاتب التصدير.

٣ـ الوكلاء التجاريون. ٤ـ وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية .

٥ـ منشآت النقل السياحي.

٦ـ منشآت الإنتاج التليفزيوني والمسرحي والإذاعي.

٧ـ المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعي وفقاً لأحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعي ، وكذلك المنشآت التي لا تخضع لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تُزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية.

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تُحددها اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

وطبقاً لنص المادة رقم (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون توريد الجهات والمنشآت ، المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من القانون، للمبالغ التي تم خصمها تحت حساب الضريبة من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقاً للآتي :

١ـ أن يتم التوريد على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من هذه المادة.

٢ـ أن يتم التوريد فى موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

٣ـ أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة.

من ناحية أخرى ، أعفى المشرع ، بمقتضى نص المادة رقم (٦٠) من قانون الضريبة على الدخل ، أشخاص القطاع الخاص المشار إليها فى المادة رقم (٥٩) السابق الإشارة إليها من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب الأول من الكتاب الخامس بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ما سنشير إليه فيما يلى.

- الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم٥٩ مكرر من القانون (الفقرة الأولي):

أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢،ثم عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وتقضى هذه المادة بعد التعديل بأنه يتعين علي الجهات المنصوص عليها في البند ١ من الفقرة الأولي من المادة ٥٩ من القانون والمشار إليها والتي تتولي بيع أو توزيع أي سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلي أشخاص القطاع الخاص للإتجار فيها أو تصنيعها أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التي تحصل من هؤلاء الأشخاص.

ويُلاحظ من هذا التعديل أن المشرع لم يلزم الجهات المنصوص عليها في البند ١ من الفقرة الأولي من المادة ٥٩ بالخصم بشكل مباشر وإنما ألزمها بإخطار المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ التي تم تحصيلها.

- الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم٥٩ مكرر(١) من القانون (الفقرة الأولي):

أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢،ثم عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وتقضى هذه المادة بعد التعديل بأنه يتعين على علي الجهات المنصوص عليها في البندين ١،٢ من الفقرة الأولي من المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ والإيجارات التي تحصلها من المستأجرين للاماكن المملوكة لها والمعدة للإيجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات.

ويُلاحظ من هذا التعديل أن المشرع ألغي قيام الجهات المنصوص عليها في البندين ١،٢ من الفقرة الأولي من المادة ٥٩ بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة من الإيجارات التي تحصلها وإنما ألزمها بإخطار المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التي تم تحصيلها .

هذا، وقد أضاف المشرع المادة رقم ٥٩ مكرر ٢ بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، والتى عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وتقضى بأن تحدد بقرار من الوزير السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية وأوجه النشاط وأنواع الإيجارات التي تسري عليها أحكام المادتين ٥٩ مكرر و٥٩ مكرر ١ من هذا القانون، وعلى الجهات والمنشآت المنصوص عليها في البندين ١،٢ من الفقرة الأولي من المادة ٥٩ إخطار المصلحة ببيان بقيمة السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإيجارات التي حصلت عليها من كل ممول في موعد أقصاه أخر أبريل وأخر

يوليو وآخر أكتوبر وآخر يناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة وذلك طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ويُلاحظ من هذا التعديل أن المشرع ألزم الجهات التي تقوم بعملية توزيع وبيع المنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتي تحصل علي الإيجارات بقيمة تلك السلع والإيجارات في المواعيد المقررة وهي آخر أبريل وآخر يوليو وآخر أكتوبر وآخر يناير.

٣ / ٢ . الدفعات المقدمة :

استحدث قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الدفعات المقدمة، والذى بمقتضاه يُمكن للممول أن يقوم بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية ، وهذا النظام ليس إلزامياً وإنما يُمكن للممول أن يختار بينه وبين نظام الخصم تحت حساب الضريبة الذى ورد بنص المادة رقم (٥٩) كما سبق وأن أشرنا . ولقد وردت الأحكام المتعلقة بنظام الدفعات المقدمة فى المواد من ٦١ إلى ٦٥ من قانون الضريبة على الدخل ، وسوف نتناول هذه الأحكام بالتفصيل فيما يلى :

* المقصود بنظام الدفعات المقدمة :

طبقاً لنص المادة رقم (٦١) من القانون يُقصد بنظام الدفعات المقدمة قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠ % من أي مما يأتي :

١ ـ آخر ضريبة أقر بها الممول .

٢ـ الضريبة التي يُقدرها عن السنة التي يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.

وطبقاً لنص المادة رقم (٦٣) من القانون يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يُسدد النسبة المنصوص عليها فى المادة رقم (٦١) من القانون على ثلاث دفعات متساوية ، تُسدد كل دفعة منها على التوالي فى مواعيد لا تُجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه فى المادة رقم (٦١) أقل من اثنى عشر شهراً على أن تُسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذى تُحدده اللائحة

التنفيذية لهذا القانون (المادة رقم ٨٥ من اللائحة التنفيذية للقانون).

يُوضح نص المادة رقم (٦٣) من القانون كيفية قيام الممول الملتزم بنظام الدفعات المقدمة بسداد تلك الدفعات ومواعيد السداد وكيفية تسوية الدفعات المقدمة فى نهاية الفترة الضريبية . وفيما يتعلق بتسوية الدفعات المدفوعة مقدماً مع الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار الضريبي السنوي فطبقاً لنص المادة المشار إليها يتم خصم ما سبق وأن سدده الممول من دفعات مقدمة تحت حساب الضريبة من الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار الضريبي السنوي الذى يُقدمه إلى مصلحة الضرائب فى نهاية الفترة الضريبية ، ويخصم من الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار الضريبي أيضاً العائد المستحق على الدفعات المقدمة التي سددها الممول خلال الفترة الضريبية ، ويُحسب هذا العائد على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي (على أن يُخصم منه ٢%) مع استبعاد كسور الشهر والجنيه.

مثـــــال (٥) :قامت إحدى شركات التضامن الملتزمة بنظام الدفعات المقدمة فى سداد الضريبة بسداد ثلاث دفعات مقدماً تحت حساب الضريبة المستحقة على إيرادات النشاط التجاري التي تُمارسه ، وذلك على النحو التالي:

٨٠٠٠ ج فى ٣٠ / ٦ / ٢٠١٥ .
٨٠٠٠ ج فى ٣٠ / ٩ / ٢٠١٥ .
٨٠٠٠ ج فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

فإذا علمت أن الضريبة المستحقة على هذه الشركة من واقع الإقرار الضريبي الـذى قـدمتـه إلــى مأمورية الضرائب المختصة عن الفترة الضريبية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ تُقدر بملبغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :حساب المبلغ الذى تقوم الشركة بسداده لمأمورية الضرائب المختصة لاستكمال الضريبة المستحقة عليها ، وذلك مع العلم بأن الشركة قدمت إقرارها الضريبي للمأمورية فى ١٠ / ١ / ٢٠١٦ ، وأن سعر الائتمان والخصم المعلن من قبل البنك المركزي ١٤% .

الحــــــل:

الضريبة المستحقة على الشركة من واقع الإقرار الضريبي ٥٠٠٠٠ج.

(-) الدفعات المدفوعة مقدماً تحت حساب الضريبة

= (٨٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) = (٢٤٠٠٠)

(-) العائد المستحق على المبالغ المدفوعة مقدماً :

العائد المستحق على الدفعة الأولى

= ٨٠٠٠ × (١٤ % - ٢%) × $\frac{٦}{١٢}$ = (٤٨٠)

العائد المستحق على الدفعة الثانية

= ٨٠٠٠ × (١٤ % - ٢%) × $\frac{٣}{١٢}$ = (٢٤٠)

العائد المستحق على الدفعة الثالثة

= ٨٠٠٠ × (١٤ % - ٢%) × صفر = (صفر)

٢٥٢٨٠

هذا ، وتقضى المادة رقم (٦٥) من قانون الضريبة على الدخل بأن يُعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أي من الحالتين الآتيتين :

أ ـ تكبد الممول خسارة معتمدة ضريبياً لمدة سنتين متتاليتين .

ب ـ تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة .

وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة فى كل سنة يطبق فيها النظام . وعلى المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

٣/٣. العلاقة بين نظام الدفعات المقدمة ونظام الخصم تحت حساب الضريبة:

طبقاً لنص المادة رقم (٦٢) من قانون الضريبة على الدخل للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة الذى تنظمه أحكام المادة رقم (٥٩) من القانون وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة.

ويكون الاختيار بموجب طلب يُقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب فى تطبيق الدفعات المقدمة ابتداءً منها.

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها فى شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ، ويُعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب.

وتُحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذى يُقدم عليه الطلب والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تُتبع فى إخطار الممول بقرار المصلحة فى شأنه (المادة رقم ٨٣ ، ٨٤ من اللائحة التنفيذية للقانون).

هذا، ويجوز للممول العدول عن نظام الدفعات المقدمة كما قضى بذلك نص المادة رقم (٦٤) من قانون الضريبة على الدخل والذى بمقتضاه يجوز للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة رقم (٥٩) من القانون ، وذلك بالشرطين الآتيين :

أ ـ أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام.

ب ـ أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل

سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتبارا منها.

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين، وأن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب.

وتُحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التي تتبع في تقديم الطلب وفى الإخطار بقرار المصلحة (المادة رقم ٨٦ ، ٨٧ من اللائحة التنفيذية للقانون).

٣ / ٤ . التحصيل تحت حساب الضريبة :

تناول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة فى المواد من ٦٦ إلى ٦٩ ، وفيما يلى الجهات التي ألزمها القانون بالتحصيل تحت حساب الضريبة:

(١) الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار ولأنشطة الحرفيين :

طبقاً لنص المادة رقم (٦٦) من قانون الضريبة على الدخل يتعين على الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يُجاوز ١٠% من رسم التجديد.

(٢) مصلحة الجمارك :

طبقاً لنص المادة رقم (٦٧) من قانون الضريبة على الدخل يتعين على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها ، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.

وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير.

ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يُجاوز ٢ % من قيمة الواردات ، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

(٣) المجــازر :

تنص المادة رقم (٦٨) من قانون الضريبة على الدخل بأنه على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح

المقررة مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من قيمة الرسم.

(٤) أقسام المرور:

تنص المادة رقم (٦٩) من قانون الضريبة على الدخل بأنه على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.

٣ / ٥ . أحكام عامة تتعلق بنظام الخصم والتحصيل لحساب الضريبة :

تضمن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكاماً عامة تسرى فى جميع حالات الخصم والتحصيل لحساب الضريبة وذلك فى المادتين رقم (٧٢) ورقم (٧٣) من القانون. وتنص المادة رقم (٧٢) على أن تلتزم الجهات المنصوص عليها فى المواد ٥٩ مكرراً ،٥٩ مكرراً(١)،٥٩ مكرراً(٢)،٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ ،٧٠،٧١ من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته، بتوريد قيمة ما حصلته أو خصمته أو أضافته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تُحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

وفى حالة عدم خصم أو إضافة أو توريد المبالغ الواجب خصمها أو إضافتها تلتزم الجهة بأن تُؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يُستحق عليها من مقابل تأخير.

وطبقاً لنص المادة رقم (٨٩) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون توريد المبالغ التي تم تحصيلها تحت حساب الضريبة ، طبقاً للمادة (٧٢) من القانون ، فى موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية المنصوص عليها فى هذه اللائحة .

وأخيراً, تقضى المادة رقم (٧٣) من قانون الضريبة على الدخل بعدم سريان أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.

٤ – توزيعات الأرباح:

أخضعت المادة (٥٦ مكرراً) للضريبة المستقطعة من المنبع التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة نتيجة مساهماتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى، عدا التوزيعات التي تتم فى صورة أسهم مجانية. ويكون سعر الضريبة على التوزيعات ١٠% دون خصم أية تكاليف، ويخفض سعر الضريبة إلى ٥% إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥ % من رأس المال أوحقوق التصويت بشرط أن لا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

وتُعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تُحققها من خلال منشأة دائمة في مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة. وتُستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يُقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقا للاجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

هذا، وتُحسب التكلفة التي يتم استبعادها من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري لمصلحة الضرائب رقم (١)لسنة ٢٠١٦على النحو التالي:

تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح المستبعدة

=(اجمالي توزيعات الارباح الخاضعة للضريبة القطعية÷ إجمالي الإيرادات)×تكلفة الاستثمار والتمويل.

وطبقاُ لنص المادة رقم (٣٢ مكرراً)من اللائحة التنفيذية للقانون "يُقصد بتكلفة التمويل والاستثمار المبالغ المستحقة أو المدفوعة والمحملة على القوائم المالية (قائمة الدخل أو الميزانية)ومنها العوائد المدفوعة أو المستحقة على الودائع والقروض والسلفيات والديون وأية صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة إلى المصاريف العمومية والإدارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ،ولا تدخل الإهلاكات والمخصصات ضمن المصاريف العمومية والإدارية.

٥ - فوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك، وفوائد أذون وسندات الخزانة:

تنص المادة (رقم ٥٨)من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ على الآتي:

١- مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢ % و ذلك دون خصم أي تكاليف، و يلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال على الأكثر.

هذا، وقد نصت المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة السابقة على النموذج (١٥ مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة".

ومؤدى هذا النص أن الضريبة التي يتحملها أي بنك اكتتب في هذه السندات تخصم من الضريبة التي تستحق على أرباح هذا البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة.

ويترتب عن هذا ضرورة أن يظهر العائد المستحق عن هذه السندات في قائمة دخل البنك الذي حصل عليها بالكامل على أن تخصم الضريبة المستحقة عن هذه السندات من الضريبة المستحقة على أرباح هذا البنك والمثال التالي يوضح ذلك.

٢- تخضع عوائد أذون الخزانة للضريبة بسعر ٢٠% و ذلك دون خصم أي تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخص.

٣- تخضع عوائد سندات الخزانة للضريبة بسعر ٢٠% و ذلك دون و يلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة و توريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة. وتخصم من الضريبة المستحقة على الجهة ، الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام هذه المادة على عوائد أذون و سندات الخزانة الداخلة في وعاء الضريبة المدرجة بالقوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالي الضريبة المستحقة على للأرباح الخاضعة للضريبة.

ويترتب على هذه المعالجة الضريبية ضرورة إدراج إجمالي عوائد أذون وسندات الخزانة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل للأشخاص الاعتبارية الحاصلين عليها، أما الضريبة المستقطعة منها فيتم استنزالها من الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة، في حدود الضريبة المقطوعة أو المحسوبة أيهما أقل.

هذا، وقد حددت المادة (٥٢ مكرراً ٥) من اللائحة التنفيذية المعدلة بقرار وزير المالية رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥، كيفية حساب الضريبة المحسوبة وذلك على النحو التالي:

الضريبة المحسوبة= (إجمالي الإيرادات المدفوع عنها الضريبة المستقطعة ÷ إجمالي إيرادات النشاط ككل خلال الفترة) × الضريبة المستحقة

مثال (١) المعالجة الضريبية لعوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك:

قام أحد البنوك بالاكتتاب في سندات أصدرتها وزارة المالية غير معفاة من الضريبة بمبلغ مليون جنيه بمعدل عائد ١٥%، ولقد حصل البنك على صافي العائد بعد خصم الضريبة المستحقة ٣٢%، ولم تظهر هذه الإيرادات ضمن قائمة الدخل لهذا البنك باعتبار أنه سدد عنها الضريبة، علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل بلغ ٨ مليون جنيه بدون عائد السندات.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية لعائد السندات والضريبة المستحقة عنه.

الحل:

أ – تحديد عائد السندات والضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة عنه:

عائد السندات = ١٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥% = ١٥٠٠٠٠٠ جنيه.

الضريبة المستقطعة من المنبع = ١٥٠٠٠٠٠ × ٣٢% = ٤٨٠٠٠٠ جنيه.

ب – تحديد أرباح البنك الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

صافي الدخل	**٨ مليون جنيه.**
+ عائد السندات بالكامل	**١,٥ مليون جنيه.**
صافي الربح الخاضع للضريبة	**٩,٥ مليون جنيه.**

ج – تحديد الضريبة المستحقة على أرباح البنك:

الضريبة المستحقة على أرباح البنك = ٩٥٠٠٠٠٠ × ٢٢،٥% = ٢١٣٧٥٠٠جنيه.

الضريبة واجبة السداد تحدد على النحو التالي:

الضريبة واجبة السداد	**٢١٣٧٥٠٠ جنيه.**
(-) الضريبة المستقطعة من المنبع	**(٤٨٠٠٠٠) جنيه.**
الضريبة المستحقة السداد	**١٦٥٧٥٠٠ جنيه.**

ويقصد بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع من الضريبة التي تستحق على أرباح البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة، أنه في حالة إذا كانت الضريبة على أرباح البنك أقل من الضريبة المستقطعة من المنبع ، فلا يسمح بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع إلا في حدود الضريبة المستحقة على أرباح البنك.

مثال(٢):

بفرض أن صافي الربح الضريبي لأحد البنوك بلغ ١٠٠ مليون جنيه شاملاً ٨٠ مليون جنيه عائد سندات أصدرتها وزارة المالية لصالح هذا البنك، وأن هذا العائد أستقطع منه ضريبة مستقطعة من المنبع ٣٢% ، وأن الضريبة على أرباح البنك ٢٢،٥%.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبة للبنك وتحديد الضريبة المستحقة على أرباحه.

الحل:

الضريبة المستقطعة من المنبع=٨٠ مليون جنيه×٣٢%= ٢٥٦٠٠٠٠٠ جنيه.

الضريبة المستحقة على أرباح البنك =

١٠٠مليون جنيه × ٢٢،٥% = ٢٢،٥ مليون جنيه.

الضريبة واجبة السداد تُحسب كالتالي:

الضريبة المستحقة على الأرباح ٢٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

يخصم وفي حدود هذه الضريبة:

الضريبة المستقطعة من المنبع (٢٢٥٠٠٠٠٠)جنيه فقط

الضريبة واجبة السداد صفر

ويبقى من الضريبة المستقطعة من المنبع ٣١٠٠٠٠٠جنيه لا يحق للبنك خصمها أو استردادها من أية ضرائب.

مثال (٢) المعالجة الضريبية لعوائد سندات وأذون الخزانة:

قام أحد البنوك المصرية باستثمار مبلغ ١٠٠ مليون جنيه في أذون خزانة بمعدل عائد ١٢% سنويا لمدة ١٨٠ يوماً (ستة أشهر)، وكان العائد الذي يستحق للبنك في نهاية المدة يبلغ ٦ مليون جنيه، استقطع منه ١٢٠٠ ألف جنيه ضريبة مستقطعة من المنبع بمعدل ٢٠% وحصل البنك على الصافي ، وأدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل المعدة في نهاية العام إجمالي عائد الأذون ، وأُدرجت الضريبة المستقطعة من المنبع ضمن المصروفات.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لعائد أذون الخزانة والضريبة المستقطعة من المنبع، إذا علمت أن إجمالي إيرادات البنك بما فيها عائد أذون الخزانة بلغ ٢٥٠ مليون جنيه، وأن صافي أرباح البنك بعد إضافة واستبعاد الإيرادات والتكاليف المعتمدة ضريبياً على التوالي بلغ ٥٠مليون جنيه.

الحل:

تكون المعاملة الضريبية على النحو التالي :

صافي أرباح البنك بعد الإضافة والاستبعاد	٥٠٠٠٠٠٠٠
يضاف:	
الضريبة المستقطعة من المنبع (حيث لا تُعد من التكاليف الواجبة الخصم).	١٢٠٠٠٠٠
صافي ربح البنك الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية	٥١٢٠٠٠٠٠
الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية= ٥١٢٠٠٠٠٠ × ٢٢،٥%	١١٥٢٠٠٠٠
يستنزل الضريبة المستقطعة من المنبع على عائد أذون الخزانة أو	

الضريبة المحسوبة أيهما أقل. الضريبة المحسوبة = (٦٠٠٠٠٠٠ ÷٢٥٠٠٠٠ ٠٠٠)× ١١٥٢٠٠٠٠ = ٢٧٦٤٨٠ جنيه يخصم الضريبة المحسوبة لأنها الأقل	(٢٧٦٤٨٠)
الضريبة واجبة السداد	١١٢٤٣٥٢٠

٦ - خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

سمح المشرع بمقتضى نص المادة رقم (٥٤) من القانون بخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها أية شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة على أرباحها والتي تتحدد وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ، وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.

ويُقصد بالأرباح المحققة في الخارج طبقاً لنص المادة رقم (٦٥) من اللائحة التنفيذية للقانون أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها فى شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج.

وطبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم حساب الضريبة الواجبة السداد فى مصر على أساس إجمالي الأرباح المحققة فى الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروباً فى سعر الضريبة المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون.

ويسمح المشرع بهذا الخصم منعاً للازدواج الضريبي حتى لا تخضع إيرادات الشركة للضريبة مرتين (مرة للضريبة الأجنبية ، ومرة للضريبة المصرية).

وطبقاً لنص المادة رقم (٥٤) المشار إليها لا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور (يُقصد الضريبة الأجنبية) الضريبة واجبة السداد فى مصر والتي كان يُمكن أن تُستحق عن الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج.

هذا يعنى أنه إذا كانت الضريبة المصرية المستحقة على الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج أكبر من الضريبة الأجنبية التي قامت الشركة المقيمة بأدائها عن أرباحها المحققة فى الخارج تلتزم الشركة فى هذه الحالة بسداد الفرق فقط إلى مصلحة الضرائب وذلك بعد استنزال الضريبة الأجنبية . أما إذا كانت الضريبة المصرية المستحقة على الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج أقل من الضريبة الأجنبية التي قامت الشركة المقيمة بأدائها عن تلك الأرباح ، فى هذه الحالة ينتهى التزام الشركة بما سددته من ضرائب أجنبية.

هذا ، ويُشترط لخصم الضرائب الأجنبية المشار إليها أن تكون الشركة قد سددتها فعلاً وأن تُقدم المستندات المؤيدة لذلك.

وهكذا يتضح أن هناك ثمة شروطاً يتعين توافرها لكى يُسمح للشخص الاعتباري بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر. ولقد حددت المادة رقم (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الشروط فيما يلى :

١- أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .
٢- ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر التي يتم تحديدها وفقاً للقانون.
٣- ألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ.

من ناحية أخرى ، تنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٤) من القانون على أنه لا تخصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

وطبقاً لهذا النص فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الخسائر التي تُحققها الشركة المقيمة عن أعمالها فى الخارج والأرباح التي قد تُحققها عن أعمالها فى مصر، كما أنه لا يجوز ترحيل هذه الخسائر لكى تُخصم من أرباح السنوات التالية - أي أن الشركة لا تستفيد بمبدأ ترحيل الخسائر الذى أقره قانون الضريبة على الدخل وذلك إذا كانت هذه الخسائر ناتجة عن ممارسة الشركة المقيمة لأعمالها فى الخارج .

وطبقاً لنص المادة رقم (٦٧) من اللائحة التنفيذية للقانون تُعامل الأرباح المحققة فى كل دولة على حدة معاملة مستقلة عن الأرباح المتحققة من الدول الأخرى ، ولا يجوز خصم خسائر النشاط فى دولة من أرباح النشاط فى دولة أخرى.

أسئلة وتطبيـقات

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

شركات الأشخاص - شركات الأموال

أولاً : أسئلة نظرية

السؤال الأول :

تكلم بإيجاز فيما يلى :

١ـ نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٢ـ المنشآت والهيئات التى تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الصادرة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال الثاني :

"طبقاً لنص المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الشخص الاعتبارى التى تنتج من مزاولة النشاط التجارى أو الصناعى إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر " .

اشرح هذه العبارة بالتفصيل موضحاً الحالات التي إذا تحققت تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلي للشخص الاعتباري ؟

السؤال الثالث :

"طبقاً لنص المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء فى مصر أوفى الخارج ".

اشرح هذه العبارة موضحاً الحالات التى يُعد فيها الشخص الاعتباري مقيماً فى مصر طبقاً لنص المادة رقم (٢) من القانون ؟

السؤال الرابع :

" طبقاً لنص المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فى مصر بالنسبة إلى الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر ".

اشرح هذه العبارة موضحاً مفهوم المنشأة الدائمة طبقاً لما ورد بنص المادة رقم (٤)من القانون مدعماً إجابتك ببعض الحالات التى تعد فى حكم المنشأة الدائمة وبعض الحالات الأخرى التى لاتعد فى حكم المنشأة الدائمة ؟

السؤال الخامس :أُكتب بإيجاز فيما يلى :

١ـ الاستثناءات على مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة .

٢ ـ أُذكر المبادئ التى تحكم تحديد أرباح الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة على الدخل

الصادرة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

السؤال السادس: تكلم بإيجاز فى النقاط التالية:

١- المعالجة الضريبية لإيرادات الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية.
٢- المعالجة الضريبية لإيرادات الأوراق المالية غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية.
٣- المعالجة الضريبية للإعانات والمنح التى قد تحصل عليها منشأة الأعمال من الحكومة.
٤- المعالجة الضريبية للديون المعدومة المحصلة.
٥- المعالجة الضريبية للإيرادات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من العمولة أو السمسرة العارضة.
٦- المعالجة الضريبية لأرباح تقييم أرصدة العملات الأجنبية لدى منشأة الأعمال.

السؤال السابع:

وضح الفرق بين المعالجة الضريبية للإيرادات التى قد تحصل عليها منشأة الأعمال من العمولة أو السمسرة العارضة ، والإيرادات التى قد تحصل عليها من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة.

السؤال الثامن: وضح المعالجة الضريبية للمعاملات المالية التالية:

١- عائدات أذون وسندات الخزانة التى تحصل عليها منشأة الأعمال الحائزة لها.
٢- عائدات السندات التى تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوكالتى تحصل عليها منشأة الأعمال الحائزة لها.
٣- إيرادات تأجير العقارات المملوكة للمنشأة للغير.
٤- إيرادات تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الالكترونية أو السيارات التى تملكها المنشأة للغير.
٥- التعويضات أو الغرامات التى تحصل عليها المنشأة عن طريق أحكام القضاء.
٦- التعويضات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من شركة التأمين عن هلاك أصل من الأصول المتداولة المؤمن عليه لدى شركة التأمين.
٧- التعويضات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من شركة التأمين عن هلاك المبانى أو المنشآت أو التجهيزات المؤمن عليها لدى شركة التأمين.

السؤال التاسع:

وضح المعاملة الضريبية للأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تتحقق للشخص الاعتباري من المصادر الآتية طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

١- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى تنتج من بيع المبانى أو المنشآت والتجهيزات الداخلة فى ممتلكات المنشأة .

٢- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع السيارات أو الآلات والمعدات الداخلة فى ممتلكات المنشأة .

٣- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأصول المعنوية (مثل شهرة المحل والعلامات التجارية) الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة .

٤- الأرباح الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأراضى الداخلة فى ممتلكات المنشآة .

٥- الأرباح التى قد تنتج عن سداد الالتزامات طويلة الأجل التى على المنشأة للغير.

٦- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تتحقق من إعادة تقدير المنشأة لأصولها وخصومها.

٧- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأوراق المالية المملوكة للمنشأة .

السؤال العاشر:

أُذكر الشروط الواجب توافرها فى التكاليف واجبة الخصم عند تحديد صافى أرباح النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة؟

السؤال الحادي عشر:

وضح المعالجة الضريبية للعوائد (الفوائد) المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها لتمويل استثماراتها.

السؤال الثاني عشر:

أُذكر الشروط التي أوردها المشرع بنصوص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لاعتبار كل عنصر من عناصر النفقات التالية من قبيل التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة:

١- الديون المعدومة.

٢- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة.

٣- المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش.

٤- التبرعات والإعانات التي تُدفع للجمعيات والمؤسسات الأهلية.

٥- الجزاءات المالية والتعويضات التي تُستحق على الممول .

٦- عوائد القروض المستخدمة فى النشاط.

السؤال الثالث عشر:

وضح المعالجة الضريبية لكل مما يأتي:

١- المخصصات والاحتياطيات .

٢- إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة والمستأجرة من الغير .

٣- أجـور ومرتبـات العاملين بالمنشأة.

٤- مصروفات الدعاية والإعلان .

٥- الخصم المسموح به.

٦- المصروفات القضائية.

٧- العمولات المدفوعة.

٨- الإكرامياتوالهدايا.

٩- مصروفات الصيانة والإصلاحات .

١٠-الخسائر التي تتعرض لها أصول المنشأة .

١١-المصروفات المشتركة.

السؤال الرابع عشر:

وضح المعالجة الضريبية لما يلى:

١-العوائد (الفوائد) المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية.

٢-حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة.

٣-مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.

٤-الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات التي تفرض على المنشأة بسبب ارتكاب جناية أو جنحة عمدية.

٥-الضريبة على دخل الشركة من النشاط التجاري أو الصناعي.

٦-الاحتياطيات التي تكونها المنشاة لمواجهة خسائر محتملة.

٧-عوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

السؤال الخامس عشر :

أذكر الشروط التى حددها المشرع الضريبى لإعفاء كل من الأرباح أوالإيرادات الآتية إعفاءً نهائياً من الخضوع للضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية :

١-الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأسهم والسندات .

٢-عوائد السندات وصكوك التمويل .

٣-الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع صكوك التمويل ووثائق الاستثمار .

السؤال السادس عشر:

وضح الشروط والقواعد المتعلقة بترحيل الخسائر عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية كما وردت بنص المادة رقم (٢٩) ،والمادة رقم (٥٥) ، من قانون الضريبة على الدخل.

السؤال السابع عشر:

فرق بين أسلوبى الخصم والتحصيل لحساب الضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاروالصناعى .

السؤال الثامن عشر:

وضح مفهوم نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاروالصناعى ، وعلاقته بنظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال التاسع عشر :

وضح بإيجاز الأحكام المتعلقة بالمعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح كما وردت بنص المادة رقم (٥٦مكرراً) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال العشرون :

أُذكر المعالجة الضريبية للضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مساهمة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج.

ثانياً: تمارين محلولة

تمرين رقم (١):

بلغ صافي الخسارة الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت الصناعية (شركة تضامن) ٠,٠٠٨مليون جنيه في ٢٠١٥/١٢/٣١، وفي ٢٠١٦/٢/٥ قدمت المنشأة إقرارها الضريبي مرفقاً به حساباتها إلى مصلحة الضرائب . وعند قيام مأمور الضرائب المختص بفحص هذه الحسابات التي تبين له انتظامها اتضح الآتي (الأرقام بالمليون جنيه):

١- **هناك فاتورة مبيعات قدرها ٠,٠٠٥ تسلمها العميل فعلاً ولم تُثبت في دفاتر المنشأة.**

٢- **قيدت ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذي يُعادل ١٣٠% من تكلفتها ، غير أنه اتضح في نهاية السنة أن هذه البضاعة لم تُباع بالكامل لأن هناك بضاعة تكلفتها ٠,٠٥ لازالت متبقية لدى الوكلاء .**

٣- **أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ ٠,٤٥ ، وهو يُمثل سعر السوق للبضاعة بعد تخفيضه بنسبة ١٠% ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق أقل من التكلفة، وأن المنشأة اعتادت تقدير بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.**

٤- **فى ١ / ٢ / ٢٠١٥ قامت المنشأة بشراء حاسبات آلية وأجهزة لتحزين البيانات بلغت تكلفتها ٠,٠٦ ، وتم استخدامها فى النشاط مباشرة. وفي ١ / ٣ / ٢٠١٥ قامت المنشأة ببيع بعض الحاسبات الآلية وأجهزة تخزين البيانات المملوكة لها بمبلغ ٠,٠٢ محققة خسارة رأسمالية قدرها ٠,٠١ أدرجتها فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .**

٥- **فى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ قامت المنشأة باستيراد آلة جديدة بلغت تكلفتها ٠,٢٥ ، وبلغت الضرائب والرسوم الجمركية المستحقة عليها ٠,٠٢ حملتها للجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .(الآلة لم تُستخدم فى النشاط خلال السنة) .**

٦- **يشمل بند المرتبات الذي ظهر بالجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ٠,٠٠٥ سلف للعاملين، ٠,٠١٨ المرتب السنوي للشريك المدير (شريك متضامن)، ٠,٥٥ مرتبات مسددة للعاملين (المرتب الشهري للعاملين ٠,٠٥) .**

٧- **يتضمن بند مصاريف الصيانة ٠,٠٢ قيمة تركيب محرك جديد لإحدى الآلات في ٢٠١٥/١٠/١.**

٨- **يتضمن بند الديون المعدومة الذي ظهر بحساب الأرباح والخسائر ٠,٠٢ قيمة كمبيالة مسحوبة على أحد العملاء استحقت ورفض العميل الدفع فقامت المنشأة بعمل بروتستو عدم الدفع، ٠,٠١**

دين لدى منشأة أخرى أُعلن إفلاسها وليس هناك أمل في تحصيله نظراً لاتخاذ المنشأة الإجراءات القانونية لاستيفاء الدين ومرور أكثر من ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه .

فإذا علمت أن بند الاهلاكات المحمل لحساب الأرباح والخسائر يتضمن :

- ٠,٠٥ إهلاك الحاسبات الآلية وأجهزة تخزين البيانات المملوكة للمنشأة حسب على أساس ٢٠% من التكلفة الدفترية للأصل (التكلفة الدفترية فى ٢٠١٥/١/١م ٠,٢ ومجمع الإهلاك المعتمد ضريبياً حتى ٢٠١٤/١٢/٣١م ٠,٠٩) .
- ٠,١ إهلاك الآلات المملوكة للمنشأة حسب على أساس ٢٠%من التكلفة الدفترية للأصل(التكلفة الدفترية فى ٢٠١٥/١/١م ٠,٥ ومجمع الإهلاك المعتمد ضريبياً حتى ٢٠١٤/١٢/٣١م ٠.٢) .

المطلوب: بيان أثر التعديلات التي يُجريها مأمور الضرائب المختص على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي مع بيان أسباب التعديل.

الحـــل:

تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة(الأرقام بالمليون جنيه):

رقم التعديل	التعديلات على الربح المحاسبي		بيـــــــــــــــــــــان
	الإضافة	الخصم	
	(٠,٠٠٨)		صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.
١	٠,٠٠٥		مبيعات غير مثبتة في الدفاتر.
٢		٠,٠١٥	ربح البضاعة المتبقية لدى الوكلاء والتي لم تُباع حتى نهاية السنة .
٣	٠,٠٥		مقدار التخفيض فى سعر السوق للبضاعة.
٤	٠,٠٥		الإهلاك المحاسبي للحاسبات الآلية.
		٠,٠٧٥	الإهلاك الضريبي للحاسبات الآلية.
	٠,٠١		خسائر بيع الحاسبات الآلية.

٥	٠,٠٢		الضرائب والرسوم الجمركية المتعلقة بالآلة المستوردة.
٦	٠,٠٠٥		سلف العاملين.
	٠,٠١٨		مرتب الشريك المتضامن .
		٠,٠٥	مرتبات مستحقة للعاملين لم تثبت في الدفاتر.
٧	٠,٠٢		قيمة المحرك الجديد .
	٠,١		الإهلاك المحاسبي للآلات.
		٠,٠٨	الإهلاك الضريبي للآلات.
٨	٠,٠٢		ديون معدومة لم يثبت إعدامها.
	٠,٢٩		إجمالي الربح(الخسارة) المحاسبي + الإضافات.
	(٠,٢٢)		إجمالي الخصومات.
	٠,٠٧		صافى الربح الخاضع للضريبة .

* الضريبة المستحقة على أرباح الشركة عن عام ٢٠١٥

=٠,٠٧×٢٢,٥%= ٠,٠١٥٧٥ م/ج.

❖ أسباب التعديل وملاحظات الحل:

٢- ربح البضاعة المتبقية لدى الوكلاء بدون بيع في نهاية السنة تم حسابه كالآتي:

ربح البضاعة المتبقية لدى الوكلاء= ٠,٠٥ × ٣٠% = ٠,٠١٥ م/ج.

٣- مقدار التخفيض في سعر السوق للبضاعة تم حسابه كالآتي :

سعر السوق للبضاعة = ٠,٤٥ × ١٠٠÷٩٠ = ٠,٥ م/ج.

(-) قيمة بضاعة آخر المدة كما قدرتها الشركة =(٠,٤٥)م/ج.

= ٠,٠٥م/ج.

صافى التكلفة الدفترية للحاسبات المعتمدة ضريبياً

في ٢٠١٥/١/١ = ٠,٢ – ٠٫٠٩ = ٠,١١م/ج.

+حاسبات آلية وأجهزة تخزين البيانات المشتراة خلال السنة = ٠,٠٦ م/ج.

(-)حاسبات آلية وأجهزة تخزين البيانات المباعة خلال السنة = (٠,٠٢)م/ج.

أساس الإهلاك في ٣١ /٢٠١٥/١٢ = ٠,١٥م/ج.

الإهلاك الضريبي = ٠,١٥ × ٥٠% = ٠,٠٧٥ م/ج.

الإهلاك المحاسبي = =(٠,٠٥)م/ج.

٤- الضرائب والرسوم الجمركية المتعلقة بالآلة المستوردة تعتبر جزء من التكلفة الرأسمالية للآلة،

وبالتـالي يجب إضـافتها إلـى التكلفـة الرأسـمالية للآلـة ،حيث يحسـب لهـا إهـلاك طبقـاً للمعدلات المعتمدة ضريبياً بالنسبة للآلات .ونظراً لأن الشركة قد أدرجتهـا ضـمن مصروفاتها الجاريـة فـي الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر، فإنه يتعين إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

٥- سلف العاملين التي أدرجتها الشركة في الجانـب المـدين مـن حسـاب الأربـاح والخسـائر لا تعدمن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الشركة سوف تستردها مرة أخرى.

❖ مرتـب الشـريك المتضـامن المـدير الـذي أدرجتـه الشـركة فـي الجانـب المـدين مـن حسـاب الأربـاح والخسائر لا يعد من قبيل التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

❖ المرتبات السنوية للعاملين = ٠,٠٥ × ١٢ شهر = ٠,٦ م/ج.

(-)المرتبات المسددة للعاملين خلال السنة = ٠.٥٥م/ج.

المرتبات المستحقة للعاملين في نهاية السنة = ٠,٠٥م/ج.

٦- تكلفة المحرك الجديد للآلة تعدمن المصروفات الرأسمالية التي يجب أن تضـاف إلـى تكلفـة الآلات لكي تؤخذ في الاعتبار عند حساب الإهلاك .ونظراً لأن الشركة قد أدرجتها في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر باعتبارها مصروفاً إيرادياً على خلاف طبيعتها فإنـه يتعين ردهـا مـرة أخرى إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

❖ صافى التكلفة الدفترية للآلات في ٢٠١٥/١/١=٠,٥ - ٢.٠ =٠,٣ م/ج.

+تكلفة المحرك الجديد =٠,٠٢م/ج.

أساس الإهلاك في ٢٠١٥/١٢/٣١ = ٠,٣٢م/ج.

الإهلاك الضريبي للآلات = ٠,٣٢ ×٢٥% = ٠,٠٨م/ج.

❖ الإهلاك المحاسبي للآلات = ٠.١م/ج.

٧- الديون المعدومة والتي تقدر بمبلغ ٠,٠٢ م/ج لم يثبت إعدامها طبقاً للشروط التي حددها قـانون الضريبة على الدخل، وبالتالي يتعين رد هذه الديون مرة أخرى إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

تمرين رقم (٢):

الشركة الوطنية للصناعات الهندسية، شركة مساهمة مصرية يبلغ رأس مال الشركة المصدر والمكتتب فيه والمدفوع بالكامل ١٠ مليون جنيه، وبلغ صافي ربح الشركة ٢,٥ مليون جنيه وذلك من واقع قائمة الدخل المعدة عن العام المنتهي في ٣١/١٢/××٢٠ . وبلغ نصيب العاملين من هذه الأرباح ٥٠ ألف جنيه ، كما بلغت مكافآت أعضاء مجلس الإدارة من هذه الأرباح ١٦٠ ألف جنيه ، ولقد تبين من فحص عناصر قائمة الدخل ما يلي:

١ - ظهرت مبيعات الشركة بمبلغ ١٢ مليون جنيه، واتضح أنها تتضمن مبيعات بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه عبارة عن بضاعة من منتجات الشركة مباعة لأحد العملاء، ونظراً لأنها لم تسلم له حتى نهاية العام فلقد ظهرت هذه البضاعة ضمن مخزون آخر المدة بتكلفتها، علماً بأن الشركة تقوم بتسعير منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً إليها ٢٥% منها هامش ربح.

٢ - تبين أن الشركة تمتلك بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠ ألف جنيه قامت الشركة بتصديرها للخارج وأمنت عليها لدى أحد شركات التأمين ضد مخاطر نقلها للخارج، ولما كانت هذه البضاعة قد فقدت نتيجة تعرض الباخرة التي تحملها للغرق فقد حصلت الشركة على تعويض قدره ٢٠٠ ألف جنيه، ولقد أدرج في قائمة الدخل فرق التعويض كإيرادات غير عادية.

٣ - تضمن بند المصاريف العمومية والإدارية بقائمة الدخل المبالغ الآتية:

٢٢٠ ألف جنيه أجور ومرتبات مدفوعة لموظفي الإدارة والحسابات بالشركة (الأجور الشهرية ٢٠ ألف جنيه)

١٥٠ ألف جنيه إكراميات (بدون مستندات).

٤٥٠ ألف جنيه ضرائب مسددة عن أرباح الشركة.

١٠٠ ألف جنيه ضرائب دمغة.

٦٠ ألف جنيه مصاريف وعمولات بنكية.

٤ – أدرج بند المخصصات بخلاف الإهلاك بقائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠ ألف جنيه واتضح أنه عبارة عن الآتي:

٥٠٠ ألف جنيه مخصص ديون مشكوك فيها مكون على مدينين في حالة إفلاس.

١٠٠ ألف جنيه مخصص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة والمكون لها صندوق خاص وله لائحته ونظامه الخاص ومنفصل عن أموال الشركة علما بأن إجمالي الأجور الشهرية لكافة العاملين والموظفين بالشركة تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

٥ – تتمثل مصاريف التمويل بقائمة الدخل ، ٣٢٠ ألف جنيه فوائد مدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات بلغ رصيدها في نهاية العام ٣ مليون جنيه.

٦ - أدرج ضمن المصروفات غير العادية بقائمة الدخل ١٨٠ ألف جنيه تعويض دفعته الشركة لأحد الشركات المنافسة لها، نظراً لما أصاب هذه الشركة من ضرر، وذلك بناءا على حكم قضائي.

٧ – ظهر بقائمة الدخل ضمن المصاريف مرتبات ومكافآت عضو مجلس الإدارة المنتدب نظير عمله الإداري بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه، وكذلك بدلات حضور مجلس الإدارة المنصرفة لأعضاء المجلس خلال السنة وتبلغ ١٠٨٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة والذي يمثل وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الحل

الإقرار الضريبي

يضاف	يخصم	التعليق
٢٥٠٠٠٠٠		**صافي الربح (من قائمة الدخل)** **١- نصيب العاملين في الأرباح ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة :** **تعتبر هذه المبالغ توزيعاً للأرباح وليست تكلفة. ويترتب عن ذلك أنها لا تخصم من صافي ربح الشركة ويتم محاسبة الشركة عن صافي ربحها شاملاً هذه المبالغ، ولا تؤثر في الإقرار الضريبي.**
	٣٢٠٠٠٠	**٢- البضاعة المباعة لم تسلم بعد:** **تعتبر هذه البضاعة من مبيعات الشركة، وطالما أدرجت ضمن المبيعات فلا تؤثر على إقرار الشركة، إلا أنه كان يجب أن لا تظهر ضمن مخزون آخر المدة ولذلك ينبغي تحديد تكلفتها والتي ظهرت بها ضمن بند المخزون وخصمها من أرباح الشركة بالإقرار الضريبي. هذا وطالما الشركة تقوم بتحديد سعر البيع على أساس التكلفة مضافاً لها ٢٥% هامش ربح فيمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة على الوجه الآتي:**

تكلفة البضاعة المباعة والتي تخصم في الإقرار= ٤٠٠٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٢٥}$ = ٣٢٠٠٠٠ جنيه		
٣- التعويض عن فقد بضاعة: يخضع مبلغ التعويض عن فقد البضاعة بالكامل للضريبة لأن تكلفة البضاعة المفقودة ظهرت بالدفاتر ضمن التكاليف. وطالما ظهر في قائمة الدخل فرق التعويض فقط والذي يبلغ ٤٠٠٠٠جنيه، فيجب أن يضاف في الإقرار باقي مبلغ التعويض والذي يقابل تكلفة البضاعة ويبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠)		١٦٠٠٠٠
٤- المصاريف العمومية والإدارية: هذا البند يتضمن ما يلي: **أ- أجور ومرتبات موظفي الإدارة والحسابات:** تعتبر كافة الأجور والمرتبات المستحقة عن السنة تكلفة وتبلغ = ٢٠٠٠٠ × ١٢ شهر = ٢٤٠٠٠٠ جنيه. وبما أن ما ظهر في قائمة الدخل ٢٢٠ ألف جنيه فقط فيجب أن يخصم في الإقرار بمقدار الفرق ويتحدد على النحو الآتي: الأجور التي تخصم في الإقرار = ٢٤٠٠٠٠ – ٢٢٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠	
ب- ضرائب مسددة عن أرباح الشركة: ٤٥٠٠٠٠ جنيه لا تعد الضرائب المسددة على أرباح الشركة من التكاليف، وذلك لأن الضريبة تمثل حق الدولة في أرباح الشركة، وطالما ظهرت هذه الضرائب ضمن المصاريف تضاف في الإقرار.		٤٥٠٠٠٠

جـ ضرائب الدمغة: ١٠٠ ألف جنيه تعد من الضرائب غير المباشرة والتي تتحملها الشركة، وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم كافة الضرائب التي تتحملها الشركة، وطالما ظهرت بقائمة الدخل لا تؤثر.		
د- المصاريف والعمولات البنكية: ٦٠ ألف جنيه تعد هذه المصاريف من التكاليف التي يسمح بها ضريبيا وطالما ظهرت بقائمة الدخل فلا تؤثر.		
هـ - الإكراميات: ١٥٠ ألف جنيه: تعتبر الإكراميات من المصاريف التي تكون عادة بدون مستندات، ولقد سمح المشرع الضريبي بمثل هذه المصروفات كتكلفة في حدود ٧% من المصاريف الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات. وبما أن ما يعد من المصاريف العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات مبلغ ٤٠٠ ألف جنيه والتي تتمثل في (أجور موظفي الإدارة والحسابات ٢٤٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ دمغات + ٦٠٠٠٠ مصاريف بنكية) فإن الإكراميات المسموح بها بدون مستندات تحسب على النحو التالي= ٤٠٠٠٠٠ × ٧% = ٢٨٠٠٠ جنيه ∴ الفرق ويبلغ = ١٥٠٠٠٠ – ٢٨٠٠٠ = ١٢٢٠٠٠ جنيه يضاف في الإقرار		١٢٢٠٠٠

٥ – المخصصات بخلاف الإهلاك: هذا البند يتضمن ما يلي: أ- مخصص الديون المشكوك فيها: ٥٠٠ ألف جنيه لا يعد من التكاليف ولا يسمح به ويضاف على صافي الربح بالإقرار. ب- مخصص تعويضات ترك الخدمة: ١٠٠ ألف جنيه تعد تكلفة المبالغ التي تستقطعها الشركة من أموالها لتمويل الصناديق الخاصة المنشأة لمقابلة تعويضات ومكافآت نهاية الخدمة، وذلك فيما لا يجاوز ٢٠% من الأجور والمرتبات. ∴ إجمالي الأجور والمرتبات السنوية = ٦٠٠٠٠ × ١٢ شهر = ٧٢٠٠٠٠ جنيه ∴ المبلغ المسموح به كمخصص لتعويضات ترك الخدمة = ٧٢٠٠٠٠ × ٢٠% = ١٤٤٠٠٠ جنيه. وطالما أن مبلغ مخصص لم يتجاوز الحد المسموح به، فيعتمد كتكلفة ولا يؤثر.		٥٠٠٠٠٠ --
٦- الفوائد المدينة المدفوعة: ٣٢٠ ألف جنيه يعد من التكاليف الواجبة الخصم الفوائد المدينة المدفوعة عن قروض وسلفيات لا تتجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية . وطالما كان مبلغ القروض والسلفيات لم يتجاوز رقم رأس المال المصدر والمكتتب فيه والمدفوع بالكامل، فإن مبلغ الفوائد يعتمد بالكامل ضمن التكاليف. ولا يؤثر عند إعداد الإقرار.		

٧- التعويضات القضائية التي دفعتها الشركة: ١٨٠٠٠٠ جنيه: تعتبر هذه التعويضات والتي تستحق على الشركة نتيجة مسئولياتها القانونية من التكاليف التي يسمح بها في قائمة الدخل ولا تؤثر.		
٨- مرتبات مكافآت العضو المنتدب: ١٢٠ ألف جنيه يعد من التكاليف الواجبة الخصم المبالغ التي يتقاضاها العضو المنتدب مقابل عمله الإداري وطالما ظهرت في قائمة الدخل لا تؤثر.		
٩- بدلات الحضور لأعضاء مجلس الإدارة ١٠٨٠٠٠ جنيه: لا يعد من التكاليف البدلات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة، وتعتبر من أرباح الشركة وتضاف في الإقرار على صافي الربح.		١٠٨٠٠٠
	٣٤٠٠٠٠	٣٨٤٠٠٠٠ (٣٤٠٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية).		٣٥٠٠٠٠٠

التمرين رقم (٣):

شركة الأمل التجارية شركة مساهمة مصرية مسجلة في بورصة الأوراق المالية، يبلغ رأسمالها المصدر ٢٠ مليون جنيه والمدفوع منه ١٢ مليون جنيه، قدمت إليك قائمة الدخل المعدة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠××وطلب منك إعداد الإقرار الضريبي، وبالفحص اتضح ما يلي:

١ - يبلغ الفائض القابل للتوزيع ٦،٢ مليون جنيه، وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركة بمعدل ٢٢،٥% ، وتقرر توزيعه على النحو التالي : ١٠% احتياطي قانوني، ٥% دفعة أولى للمساهمين والعمال، ١٠% من الباقي مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة، والباقي يتم ترحيله إلى الاحتياطي العام.

٢ - بلغت الايرادات الاجمالية للشركة من واقع قائمة الدخل ٤٠ مليون جنيه.

٣ - ظهر بقائمة الدخل رواتب وبدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة والتي تبلغ ٤٠٠ ألف جنيه وكذلك مبلغ ٦٠ ألف جنيه كمقابل حضور جلسات الجمعية العامة للمساهمين.

٣ – تضمن بند إيرادات الاستثمارات المالية بقائمة الدخل ما يلي:

٧٦٠ ألف جنيه صافي نصيب الشركة في توزيعات أرباح شركة الحسن التابعة والمقيمة في مصر (التي ساهمت الشركة في تأسيسها منذ سنتين بنسبة٧٥% من رأسمالها) بعد خصم ٥% الضريبة المستقطعة من المنبع على توزيعات الأرباح.

٢٠٠ ألف جنيه فوائد سندات مقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية.

١٦٠ ألف جنيه أرباح بيع أسهم غير مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

٤ – بند الاهلاكات ظهر في قائمة الدخل على النحو التالي:

٢٠٠٠٠ جنيه إهلاك مباني الشركة بمعدل ٢% سنويا من التكلفة.

٣٠٠٠٠ جنيه إهلاك أثاث وتجهيزات الشركة المكتبية بمعدل ١٥% من تكلفتها علما بأن مجمع الإهلاك الضريبي لهذه الأثاثات والتجهيزات في بداية العام بلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

١٨٠٠٠ جنيه إهلاك أجهزة حاسبات ونظم معلومات بمعدل ٣٠% سنويا، علما بأنها مقتناه حديثا مع بداية العام .

٥ – تضمن بند التبرعات والإعانات للغير البنود التالية:

٢٥٠٠٠٠ جنيه تبرعات لبنك ناصر الاجتماعي.

١٥٠٠٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.

٦- ظهرت المصروفات الإدارية والعمومية بمبلغ ٢مليون جنيه وهي عبارة عن العناصر التالية:

٢٥٠٠٠ جنيه الضريبة العقارية عن العقارات التي تمتلكها الشركة وتشغلها.

١٦٩٠٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين.

٢٧٠٠٠٠ جنيه حصة الشركة في صندوق التأمين الخاص بالعاملين.

١٥٠٠٠ جنيه مصروفات قضائية.

٧ – تضمن بند المخصصات الأخرى: ٦٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة منها ٤٠٠٠٠٠ جنيه مخصص لديون مستحقه على إحدى الشركات التي أشهرت إفلاسها بالفعل وقامت الشركة بالإجراءات القانونية اللازمة للمطالبة بالديون منذ أكثر من عامين ولم تتمكن من تحصيلها، والباقي مخصص مكون بنسبة من رقم المدينين الباقين.

٨ – ظهر بقائمة الدخل مبلغ ٢٣٥٠٠٠٠ جنيه مخصص للضرائب المتنازع عليها عن أرباح سنوات سابقة .

٩ – تضمنت الإيرادات غير العادية بقائمة الدخل ٢٣٠٠٠٠ جنيه مخصصات انتفى الغرض منها ، وهي عبارة عن مخصصات سبق تكوينها في أعوام سابقة لمواجهة تعويضات قضائية ولم تعتمدها مصلحة الضرائب.
١٠ – ظهرت المصروفات غير العادية بقائمة الدخل بمبلغ ١٤٠٠٠٠ وهي عبارة عن خسائر ناتجة من بيع أسهم شركات مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.
المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي لعام ××٢٠ وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وحساب الضريبة المستحقة على الشركة.

الحل

<u>أولا: تمهيد الحل:</u>

١- توزيع الأرباح ليس له تأثير على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٢- الضريبة على أرباح الشركة والتي خصمت من صافي الربح بمعدل ٢٢،٥%، لاتعد تكلفة طبقاً لنص البند (٣) من المادة (٢٣) ، ولذلك يجب أن تضاف في الإقرار ، ويتم حسابها على النحو التالي:

صافي الربح قبل الضريبة = ٦٢٠٠٠٠٠ × (١٠٠ / ٧٧،٥) = ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه

الضريبة على الأرباح = ٨٠٠٠٠٠٠ × ٢٢،٥% = ١٨٠٠٠٠٠ جنيه

٣- رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة، ومقابل الحضور: هذا البند يتضمن ما يلي:

أ - رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة: ٤٠٠٠٠٠ جنيه:

لا تعد تكلفة واجبة الخصم طبقا لنص المادة (٥٢) من القانون طالما ليست مقابل عمل إداري وتضاف على الأرباح الخاضعة للضريبة في الإقرار.

ب - مقابل حضور جلسات الجمعية العمومية للمساهمين: ٦٠٠٠٠ جنيه:

لا يعد تكلفة واجبة الخصم طبقا للمادة (٥٢) والقانون وتضاف على الأرباح الخاضعة للضريبة في الإقرار.

٤- إيرادات الاستثمارات المالية: هذا البند يتضمن ما يلي:

أ - توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة من مساهمتها في شركة الحسن المقيمة في مصر ٧٦٠٠٠٠جنيه:

نظراً لأن هذه الايرادات عبارة عن توزيعات حصلت عليها شركة الأمل من شركة الحسن التابعة لها (والتي تمتلك شركة الأمل فيها ٧٥% من رأس مالها)، وكما أنها تحتفظ بهذه النسبة لمدة سنتين، فإن هذه التوزيعات طبقا لنص البند (١٠) من المادة (٥٠) من القانون تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، مع مراعاة أخضاع ١٠% من اجمالي هذه التوزيعات مقابل المصروفات غير القابلة للخصم، وأستبعاد ما زاد عن ذلك، ويتم ذلك على النحو التالي:

أولاً: تحديد اجمالي التوزيع:

طالما ما ظهر في قائمة الدخل مبلغ ٧٦٠ ألف جنيه بعد خصم ٥% الضريبة المستقطعة من المنبع ، فإن هذا المبلغ يمثل ٩٥% من مبلغ اجمالي التوزيع، ولتحديد اجمالي مبلغ التوزيع يتم الضرب في مقلوب مكمل الضريبة.

اجمالي مبلغ التوزيع = ٧٦٠٠٠٠ × (١٠٠ / ٩٥) = ٨٠٠٠٠٠ جنيه

ثانياً: تحديد قيمة النسبة الخاضعة للضريبة=٨٠٠٠٠٠×١٠%=٨٠٠٠٠ جنيه

٣ – تحديد مبلغ التوزيعات الذي يخصم في الاقرار =

٧٦٠٠٠٠ – ٨٠٠٠٠ = ٦٨٠٠٠٠ جنيه

تعفي من الخضوع للضريبة وتخصم من الأرباح عند إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة.

ب- فوائد السندات مقيدة ببورصة الأوراق المالية: ٢٠٠٠٠٠ جنيه

تعفي من الخضوع للضريبة فوائد السندات المقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية طبقا لنص المادة (٥٠) وتخصم عند إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة، على أن يضاف في الاقرار ما يقابلها من تكاليف التمويل والاستثمار.

جـ- أرباح بيع الأسهم المملوكة للشركة ١٦٠٠٠٠ جنيه:

أوقف العمل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٣ والخاص بأخضاع أرباح بيع الأسهم في وعاء مستقل بعد خصم الخسائر المحققة، وبالتالي فإن هذه الايرادات تعتبر مازالت معفاة من الخضوع للضريبة، ويتم خصمها، واضافة ما يقابلها من تكاليف التمويل والاستثمار، عند اعداد الاقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، على أن لا تعتمد خسائرها ضريبياً.

د – تكاليف التمويل والاستثمار: وتتمثل في نصيب الايرادات المعفاة من المصاريف العمومية والادارية والبالغ اجماليها ٢ مليون جنيه فقط ، وذلك لعدم وجود مصاريف تمويلية في هذه الحالة.

نصيب الايرادات المعفاة من تكاليف التمويل والاستثمار=

٢٠٠٠٠٠٠ × (٢٠٠٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠) / ٤٠٠٠٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠ جنيه

٥ – إهلاك الأصول الثابتة:

وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يضاف لصافي الربح الإهلاكات المحاسبية والبالغة ٦٨ ألف جنيه (٢٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠)، على أن تخصم الإهلاكات الضريبية المعتمدة على النحو التالي:

أ- الإهلاك الضريبي للمباني: ويحسب على أساس ٥% من تكلفة هذه المباني والتي تمثل قيمتها الدفترية.

∴ القيمة الدفترية للمباني = ٢٠٠٠٠ × ١٠٠ / ٢ = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاكي الضريبي = ١٠٠٠٠٠٠ × ٥% = ٥٠٠٠٠ جنيه

ب- الإهلاك الضريبي للأثاث والتجهيزات المكتبية: ويحسب بمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك والتي يتمثل في القيمة الدفترية بعد استبعاد مجمع إهلاك السنوات السابقة.

∴ القيمة الدفترية للأثاث والتجهيزات = ٣٠٠٠٠ × ١٠٠ / ١٥ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

أساس الإهلاك = ٢٠٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاك الضريبي = ١٤٠٠٠٠ × ٢٥% = ٣٥٠٠٠ جنيه

جـ- الإهلاك الضريبي للحاسبات ونظم المعلومات:

ويحسب على أساس ٥٠% من أساس الإهلاك والتي يتمثل في القيمة الدفترية للحاسبات والنظم بعد استبعاد مجمع إهلاك السنوات السابقة، والذي لا يوجد في هذه الحالة لأن تلك الأصول مقتناه حديثا.

∴ القيمة الدفترية = ١٨٠٠٠ × ١٠٠ / ٣٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاك الضريبي = ٦٠٠٠٠ × ٥٠ % = ٣٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاكات الضريبية التي تخصم في الإقرار =

٥٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ = ١١٥٠٠٠ جنيه.

٦- التبرعات والإعلانات: نفرق بين

أ - تبرعات لبنك ناصر الاجتماعي ٢٥٠٠٠٠ جنيه وتعتمد ضريبيا بالكامل ولا تؤثر عند إعداد الإقرار باعتبارها تبرعات مدفوعة لجهات حكومية.

ب- تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية: ١٥٠٠٠٠ جنيه تضاف مؤقتا على أن يخصم بعد تحديد صافي الربح المعدل في حدود ـ من صافي الربح المعدل أو التبرع المدفوع أيهما أقل.

جـ- حصة الشركة في صندوق التأمين الخاص للعاملين: ٢٧٠٠٠٠ جنيه:

تعد تكلفة واجبة الخصم طالما توافرت الشروط الآتية:

١-أن يكون هذا الصندوق مكون للتوفير أو الادخار أو المعاش وذلك لمقابلة مكافآة نهاية الخدمة أو المعاش.

٢-أن تكون أموال هذا الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة.

٣-أن يكون له نظام أو لائحة خاصة.

٤-أن تكون أموال الصندوق مستثمرة لحسابه.

٥-أن لا تتجاوز حصة المنشأة ٢٠ % من مجموع مرتبات وأجور العاملين.

∴ الحصة المسموح بها = ١٦٩٠٠٠٠ × ٢٠% = ٣٣٨٠٠٠ جنيه

بما أن المدرج بقائمة الدخل ٢٧٠٠٠٠ جنيه فهو في حدود المسموح به ويعتمد بالكامل ولا يؤثر في الاقرار.

د – المصاريف القضائية: ١٥٠٠٠ جنيه تعد تكلفة واجبة الخصم ولا تؤثر في الإقرار.

٧- المخصصات : عبارة عن:

أ - ٤٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة لدين على أحد الشركات التي أشهر إفلاسها وقامت الشركة باتخاذ إجراءات قانونية للمطالبة بالدين منذ أكثر من عامين ولم تتمكن من تحصيله. يسمح القانون باعتبارها تكلفة فعلية واجبة الخصم طالما تم اتخاذ الإجراءات القانونية الجادة

للمطالبة بالدين ومضى أكثر من ١٨ شهراً منذ تاريخ استحقاق الدين. وبالتالي لا تؤثر عند إعداد الإقرار الضريبي.

ب - ٢٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة بنسبة من المدينين. فلا يعد تكلفة ويضاف على الأرباح بالإقرار.

ج - ٢٣٥٠٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب متنازع عليها.

لا يعتد بهذا البند كتكلفة واجبة الخصم ويتم إضافته في الإقرار.

٨- خسائر بيع أسهم مقيدة في سوق الأوراق المالية ١٤٠٠٠٠جنيه:

طالما أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية معفاة من الضريبة، فلا تعتمد ضريبياً خسائر بيع الأوراق المالية، وتضاف في الاقرار.

٩- المخصصات التي انتفي الغرض منها ٢٣٠٠٠٠ جنيه:

طالما لم تعتمد هذه المخصصات عند تكوينها كتكلفة فلا تعد إيراداً خاضعا للضريبة عند انتهاء الغرض منها وتخصم من الأرباح في الإقرار.

<u>ثانيا: الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة:</u>

سوف يظهر الإقرار الضريبي موضحا ما يلي:

البيان		
صافي الربح (من قائمة الدخل)		٦٢٠٠٠٠٠
يضاف:		
* الإهلاكات المحملة على الحسابات	٦٨٠٠٠	
* الضريبة على أرباح الشركة	١٨٠٠٠٠٠	
* التبرعات لجمعية الهلال الأحمر	١٥٠٠٠٠	
* المخصصات على اختلاف أنواعها:		
مخصص ديون معدومة	٢٠٠٠٠٠	
مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٥٠٠٠٠	
* خسائر ناتجة عن بيع أوراق مالية	١٤٠٠٠٠	
* مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين	٦٠٠٠٠	
* رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة لا تواجه عمل إداري	٤٠٠٠٠٠	
تكاليف التمويل والاستثمار للايرادات المعفاة.	١٨٠٠٠	
اجمالي ما يضاف	ـــــــــــــ	٥١٨٦٠٠٠

البيان		
يخصم:		
* الإهلاكات الضريبية	١١٥٠٠٠	
* مخصصات انتفى الغرض منها	٢٣٠٠٠٠	
اجمالي ما يخصم		(٣٤٥٠٠٠)
صافي الربح المعدل		١١٠٤١٠٠٠
يخصم منه:		
التبرعات لجمعية الهلال الأحمر:		
المدفوع ١٥٠٠٠٠ جنيه		
أو ١١٠٤١٠٠٠ × $\frac{١٠}{١١٠}$ = ١٠٠٣٧٢٧ جنيه		
يخصم أيهما أقل وهو المبلغ المدفوع		(١٥٠٠٠٠)
صافي الربح الضريبي (المعدل)		١٠٨٩١٠٠٠
تستبعد الإعفاءات التالية:		
أرباح بيع أسهم		(١٦٠٠٠٠)
توزيعات أرباح مساهمة الشركة في شركة مقيمة		(٦٨٠٠٠٠)
فوائد سندات مقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية		(٢٠٠٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.		٩٨٥١٠٠٠

ثالثاً: حساب الضريبة المستحقة على الشركة:

الضريبةالمستحقة على صافي الربح= ٩٨٥١٠٠٠×٢٢,٥ %= ٢٢١٦٤٧٥ جنيه

التمرين رقم (٤) :

قدمت لك الشركة السعودية المصرية للإستثمار (شركة أستثمار مشترك ومركزها الرئيسي بالقاهرة) ، بيانات عن بعض المعاملات المالية المتعلقة بالقروض والديون المستحقة على الشركة وفوائدها ، وذلك عن العام المنتهي في ٣١/١٢/ ××٢٠ ، وكانت على النحو التالي :

أولاً : بيانات القروض والسلفيات المستحقة على الشركة :

بلغ رصيد القروض والسلفيات المستحقة على الشركة في أول العام ١٠ مليون جنيه ، وهو عبارة عن قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق بمعدل فائدة سنوي ١٠،٥% ، وحصلت الشركة خلال العام على القروض والسلفيات الآتية :

١- قرض من أحد البنوك بمبلغ ٢٥ مليون جنيه وبمعدل فائدة ١١% سنوياً.

٢- قرض من أحد جهات التمويل بمبلغ ٥ مليون جنيه، وبمعدل فائدة ١٥% سنوياً .

ثانياً : الفوائد المدينة المستحقة :

بلغت أجمالي الفوائد المدينة المستحقة على القروض والسلفيات ٣٢٥٠٠٠٠ جنيه، وهي عبارة عن :

١٠٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض من العام السابق والذي يمثل رصيد أول المدة .

١٧٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد البنوك بمعدل فائدة ١١% .

٤٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل بمعدل فائدة ١٥% .

ثالثاً : بيانات أخرى :

١ ـ متوسط حقوق الملكية للشركة ٢،٥ مليون جنيه .

٢ ـ سعر الخصم والإئتمان في بداية السنة يبلغ ٧% .

المطلوب :

بإعتبارك المستشار الضريبي للشركة فقد طلب منك تحديد مقدار الفوائد المدينة التي تعتمد ضريبياً وأثر ذلك على إعداد الإقرار الضريبي للشركة .

الحل

تمهيد : نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن لايعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يلي :

أولاً : الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الإئتمان ، ويتحدد هذا السعر على أساس سعر الإئتمان المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية .

ثانياً : الفوائد المدينة المدفوعة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية .

وتأسيساً على ما سبق تتحدد المعاملة الضريبية للفوائد المدينة على النحو التالي :

أ ـ الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الإئتمان :

وتتمثل هذه الفوائد في فائدة القرض الثاني الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل .

معدل فائدة القرض ١٥% .

مثلي معدل الإئتمان = ٧% × ٢ مثل = ١٤%

الزيادة عن مثلي معدل الإئتمان = ١٥% - ١٤% = ١%

نسبة الزيادة إلى معدل فائدة القرض = ١ : ١٥

إذاً مقدار الفائدة التي تجاوزت مثلي سعر الإئتمان =

٤٥٠٠٠٠ × ١/١٥ = ٣٠٠٠٠ جنيه (لا تعد من التكاليف)

ب ـ الفوائد المدينة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية : وتتحدد على النحو التالي :

١ ـ تحديد متوسط القروض والسلفيات لعام ××٢٠ :

ويتحدد على النحو التالي :

رصيد القروض والسلفيات في ١/١ ١٠٠٠٠٠٠

رصيد القروض والسلفيات في ١٢/٣١=

١٠٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠

متوسط القروض والسلفيات = (١٠٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠٠) / ٢

= ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

٢ ـ متوسط حقوق الملكية = ٢٥٠٠٠٠ جنيه

٣ ـ نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

٢٥ مليون جنيه : ٢,٥ مليون جنيه

١٠ : ١

٤ ـ النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ ـ نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

(١٠ - ٤) / ١٠ × ١٠٠ = ٦٠%

٦ـ مقدار الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤أمثال متوسط حقوق الملكية=

الفوائد المدينة(بعد إستبعاد الزيادة عن مثلي سعر الإئتمان) × نسبة الزيادة في القروض =

(٣٢٥٠٠٠٠- ٣٠٠٠٠) ×٦٠% =١٩٣٢٠٠٠ جنيه (ولا تعد من التكاليف)

إذاً الفوائد المدينة التي لاتعد من التكاليف =

٣٠٠٠٠ + ١٩٣٢٠٠٠ = ١٩٦٢٠٠٠ جنيه

ويتم إضافتها لصافي الربح في الإقرار .

ثالثاً: تمارين غير محلولة

تمرين رقم (١):

شركة الصناعات المتحدة شركة توصية بسيطة مكونة من الشريك المتضامن عمرو وحصته في رأس مال الشركة ١٥٠٠٠٠ جنيه، والشريكين الموصيين رجب ورأسماله ٧٥٠٠٠ جنيه، وسليم ورأسماله ٧٥٠٠٠جنيه. وينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بنسبة ٦% سنوياً. ولقد أوضح حـ/ الأرباح والخسائر المعد للشركة ما يلي:

٩٦٠٠٠	مرتبات العاملين والشركاء	٢٠٠٠٠٠	مجمل الربح
٣٤٠٠٠	مصروفات عمومية وإيرادية	٢٥٠٠٠	أرباح رأسمالية
٢٤٠٠٠	إهلاك الأصول الثابتة	١٢٠٠٠	إيرادات سندات تنمية
٣٠٠٠٠	مخصصات		(بنك مركزي)
		٨٠٠٠	إيرادات متنوعة
٦١٠٠٠	صافي الربح		
٢٤٥٠٠٠		٢٤٥٠٠٠	

وبفحص عناصر حـ/ الأرباح والخسائر اتضح ما يلي:

١ - بند الأرباح الرأسمالية عبارة عن ٢٠٠٠٠ جنيه أرباح ناتجة عن بيعقطعة أرض مملوكة للشركة، والباقي أرباح ناتجة عن بيع بعض الأسهم المملوكة للشركة، علماً بأن هذه الأسهم غير مقيدة في سوق الأوراق المالية.

٢ - بند الإيرادات المتنوعة يتضمن ٥٠٠٠ جنيه ديون معدومة محصلة كانت مصلحة الضرائب اعتمدت منها ٣٠٠٠ جنيه فقط كديون معدومة في سنة إعدامها.

٣ – بند المرتبات عبارة عن:

٦٠٠٠٠ جنيه المرتبات السنوية المستحقة للعاملين.

٢٤٠٠٠ جنيه مرتب الشريك المتضامن عمرو نظير الإدارة.

١٢٠٠٠ جنيه مرتب الشريك الموصي رجب باعتباره رئيس حسابات الشركة.

٤ - بند المصاريف العمومية والإدارية يتضمن الفائدة على رأس مال الشركاء ، بجانب مبلغ ٥٠٠٠ جنيه تأمين عطاءات ومناقصات، ١٠٠٠٠ جنيه مصاريف فواتير الكهرباء والمياه وتليفون الشركة، والباقي مصاريف بوفيه الشركة مؤيدة بمستندات داخلية.

٥ – بند إهلاك الأصول الثابتة عبارة عن:

٩٠٠٠ إهلاك العقار المملوك للشركة والتي تزاول فيه أعمالها، وتم حسابه بمعدل ٥% من القيمة الاستبدالية للعقار والتي تبلغ ٣ أمثال قيمته الدفترية.

١٢٠٠٠ إهلاك الآلات والمعدات الصناعية والمملوكة للشركة، وتم حسابه بمعدل ١٠% من القيمة الدفترية لتلك الآلات والمعدات، علماً بأن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٢٥% من أساس الإهلاك المحدد قانوناً ، وبلغ مجمع إهلاك الآلات ضريبياً حتى بداية السنة ٥٧٠٠٠ جنيه.
هذا مع العلم بأن الشركة قد أدخلت في الإنتاج خلال العام آلة جديدة بلغت تكلفتها الرأسمالية ٥٠٠٠٠جنيه ولم تحسب عنها أي إهلاك في الدفاتر والسجلات، نظراً لأنها مازالت في مراحل التشغيل المبدئية.

٣٠٠٠ إهلاك أثاث وتجهيزات الشركة تم حسابه بمعدل ١٠% سنوياً من قيمتها الدفترية، علماً بأن تلك الأثاثات والتجهيزات اهلكت بالكامل وفقاً للمعدلات المعتمدة ضريبياً .

٦ – بند المخصصات عبارة عن ١٧٠٠٠ جنيه مخصص هبوط أسعار البضاعة ، كون بمقدار الفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة علما بأن الشركة تقوم بتحديد قيمة المخزون بصافي قيمته البيعية أو التكلفة أيهما أقل ، والباقي مخصص التزامات محتملة.

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

تمرين رقم (٢):

شركة توصية بسيطة فيها الشريك محمد شريك متضامن، والشريك محمود شريك موصي، ويتولى إدارة الشركة الشريك محمد نظير مرتب شهري قدره ٢٠٠٠ جنيه، على أن يقوم الشريك محمود بوظيفة رئيس حسابات الشركة براتب شهري ١٥٠٠ جنيه، وينص عقد الشركة على أن يحصل كل شريك على فائدة عن رأسماله بمعدل ١٠% سنوياً من رأس مال الشركة البالغ ١٥٠ ألف جنيه والمقسم بين الشريكين بنسبة ٢ : ١ على التوالي، بينما يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

ولقد أوضح حـ/ أ.خ المعد في ٢٠١٥/١٢/٣١ صافي ربح قدره ٨٠٠٠٠ جنيه، وتبين من فحص عناصر الإيرادات والمصروفات ما يلي:

١ - ظهر بالجانب الدائن بحـ/ أ.خ إيراد استثمار أوراق مالية بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وتبين أنها عبارة عن صافي الإيراد من استثمارات الشركة في أذون خزانة مصدرة من البنك المركزي المصري، بعد خصم ٢٠% الضريبة المستقطعة من المنبع.

٢ - ظهر بالجانب المدين بحـ/ أ.خ مصاريف صيانة بمبلغ ٣٥٠٠٠جنيه وتبين أنها عبارة عن ١٥٠٠٠ جنيه مصاريف الصيانة الدورية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة والباقي عبارة عن تكلفة عقد صيانة طويل الأجل للآلات والمعدات الإنتاجية لمدة أربع سنوات على أن يبدأ تنفيذ العقد من أول شهر يوليو ٢٠١٥ .

٣ – بند الإهلاكات الظاهر في حـ/ أ.خ اتضح أنه عبارة عن ثمن شراء أجهزة حاسب آلي وبرامج سوفت وير (Soft ware) تمت في بداية العام بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ورأت الشركة استهلاكها بالكامل، علماً بأن معدل إهلاك مثل هذه الأجهزة والمعتمد ضريبياً ٥٠%.

٤ - ظهر بند الأجور والمرتبات في حـ/ أ.خ بمبلغ ٩٠ ألف جنيه واتضح أنه عبارة عن ٢٤ ألف جنيه المرتب السنوي للشريك محمد، ١٨ ألف جنيه المرتب السنوي للشريك محمود، ٤٨ ألف جنيه المرتبات السنوية المستحقة للعاملين بالشركة.

٥ - حملت الشركة حـ/ أ.خ بفوائد مدينة تبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه واتضح أنها عبارة عن الفائدة المسددة عن رأس مال الشركاء، والباقي فوائد عن قروض وسلفيات من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة.

٦ - بند المخصصات ظهر في حـ/ أ.خ بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه ولقد تبين أنها عبارة عن ٣٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٥٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب، والباقي مخصص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة للعاملين والموظفين بالشركة.

٧ – حمل حـ/ أ.خ بتأمينات مدفوعة بلغت ١٨٠٠٠ جنيه ولقد اتضح أنها عبارة عن ٩٠٠٠ جنيه حصة الشركة في التأمينات الاجتماعية للعاملين والموظفين بها، ٦٠٠٠ جنيه التأمينات الاجتماعية المسددة عن الشريك المتضامن محمد، والباقي تأمين مناقصات وعطاءات.

٨ – بلغت مسحوبات الشريك محمد خلال السنة ٥٠٠٠ جنيه حصل عليها نقداً وذلك خصماً من حساب الشركة بالبنك، بينما الشريك محمود قام بسحب أصناف من منتجات الشركة لأغراضه الشخصية تبلغ تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه، بينما بلغ سعر بيعها ٧٠٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر.

المطلوب:

بيان أثر نتائج الفحص السابقة على صافي ربح الشركة، وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

تمرين رقم (٣):

بلغ صافى الربح الذى أظهرته قائمة الدخل لإحدى شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ مبلغ ١,٣ مليون جنيه، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة والمتعلقة بإعداد الإقرار الضريبى:

❖تضمنت المصروفات التي حمل بها حساب الأرباح والخسائر في الجانب المدين منه ما يلى :

(١)٠,١ رواتب مدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب مقابل عمله الإدارى،٠,٠٥بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة ،٠,٠٤مقابل حضور المساهمين اجتماعات الجمعيات العمومية .

(٢) مخصصات واحتياطيات عبارة عن :

*** ٠,١ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة ،٠,٠٤إحتياطى طوارئ، ٠,٣مخصص ديون معدومة.**

*** ١,٣٤ مخصص إهلاك الآلات والمعدات منها ٠,٤مخصص إهلاك آلة جديدة اشترتها الشركة فى ٢٠١٥/١/١ واستخدمتها فيالإنتاجفى أول مارس ٢٠١٤ – ولقد حسب هذا الإهلاك على أساس ٣٠%كاستهلاك إضافي و ١٠% كاستهلاك عادى من التكلفة الدفترية للآلة وذلك من تاريخ استخدامها فى النشاط، ٠,٠١مخصص إهلاك آلة قامت الشركة ببيعها فى ٢٠١٥/٧/١وكانت تعمل فى النشاط حتى ذلك التاريخ- ويُقدر صافى الربح المحقق من بيع الآلة بمبلغ ٠,٠٦ وهو يُمثل الفرق بين سعر بيع الآلة وصافى تكلفتها الدفترية والذى يُقدر بمبلغ ٠,٣٦ - ولقد قامت الشركة بإدراج صافى ربح بيع الآلة فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر وإدراج مصاريف فك وإزالة التجهيزات التى كانت تُقام عليها والتى بلغت ٠,٠٢فى الجانب المدين من الحساب. (التكلفة الدفترية للآلات فى ٢٠١٥/١/١م ٩ ومجمع إهلاكها المعتمد ضريبياً ٥).**

*** ٠,٠٤٨إهلاك مبنى إداري مملوك للشركة قامت ببيعه فى ٢٠١٥/١٠/١ بمبلغ ٠,٥وكان المبنى مستغلاً فى النشاط حتى تاريخ البيع،ولقد حسب هذا الإهلاك على أساس ٤%من التكلفة الدفترية للمبنى (مجمع الإهلاك المحاسبي للمبنى ١,٢والضريبي ١,٤٤ وذلك حتى ٢٠١٥/٩/٣٠).**

هذا،وقد تبين أن حساب الأرباح والخسائر للشركة يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع المبنى كما تحددت من وجهة نظرها).

(٣) ٠,١ الضرائب والرسوم عبارة عن ٠,٠٦ ضرائب ورسوم جمركية عن بضائع مستوردة ، ٠,٠٠٤ ضريبة عقارية مربوطة على العقار المملوك للشركة (١٠%) والذى تشغله بأنشطتها، ٠,٠٣٦ مبالغ مخصومة من المنبع تحت حساب الضريبة على أرباح الشركة.

(٤) ٠,٦٦ مصروفات عمومية وإدارية منها٠,٠٦مصروفات غير مؤيدة بمستندات (تُمثل نسبة ١٠%من إجمالى المصروفات المؤيدة بمستندات)،٠,٠١٦غرامة لمخالفة قانون منع الاحتكار،

٠,٠١ غرامةعن التأخير فى توريد بضائع لبعض العملاء .

(٥) ٠,٤ تأمينات عبارة عن ٠,١٢ أقساط تأمين ضد السرقة والحريق ، ٠,٠٣ تأمين مناقصات حكومية عن توريد بضائع ، ٠,٢٥ مبالغ مسددة لحساب صندوق التأمين الاجتماعى لصالح العاملين (مجموع المرتبات والأجور السنوية للعاملين بالشركة ١,٢).

(٦) ١,٦ فوائد القروض والسلفيات التى حصلت عليها الشركة من البنوك لتمويل أنشطتها خلال الخمس سنوات السابقة على السنة الحالية ٢٠١٥ (متوسط معدل الفائدة ٢٠%)- سعر الائتان والخصم لدى البنك المركزي فى ٢٠١٥/١/١م ٩%.

❖تضمنت الإيرادات التى ظهرت فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:

(٧) ٠,٠١٦ تعويض من شركة التأمين عن حريق شب بأحد مخازن الشركة أتلف بضاعة تكلفتها ٠,٠١

(٨) ٠,٢ فوائد دائنة عبارة عن ٠,٠٤٢ فوائد بيع بالتقسيط ، ٠,١٢ عوائد حصلت عليها الشركة من استثماراتها فى الأوراق المالية التى أصدرها البنك المركزي المصري ، ٠,٠٣٨ عائد السندات المملوكة للشركة والمقيدة فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية المصرية.

<u>المطلوب</u> : إعداد الإقرار الضريبى الذى تقوم الشركة بتقديمه لمصلحة الضرائب متضمناً صافى الربح الخاضع للضريبة مع ذكر الملاحظات التى استندت إليها فى إعداد الإقرار.

تمرين رقم (٤):

أظهرت قائمة الدخل المعدة لشركة مبارك التجارية (شركة مساهمة مصرية) عن العام المنتهي في ٣١ / ١٢ / ××٢٠ ربحاً صافياً قبل الضرائب قدره ٣٥٠ ألف جنيه ، وأتضح من فحص بنود الإيرادات والمصروفات ما يلي:

١ - **أظهرت البيانات التحليلية لتكلفة المبيعات المدرجة بقائمة الدخل ، مخزون آخر المدة بمبلغ ٤٥٠ ألف جنيه على أساس التكلفة حيث كانت أقل من صافي القيمة البيعية ، وأتضح أن هذا المبلغ لم يشمل بضاعة مستوردة من الخارج ولم تصل لمخازن الشركة حتى نهاية العام، بلغت تكلفتها ١٦٥ ألف جنيه شاملة ضريبة المبيعات المسددة عند الإفراج الجمركي بفئة١٠%، بينما أدرج ضمن مبلغ المخزون بضاعة تكلفتها ٢٠٠ ألف جنيه لدى وكلاء الشركة ، وأتضح أنه تم بيع نصفها قبل نهاية العام ولم تسجل كمبيعات ،علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس التكلفة مضافاً لها هامش ربح ٢٠%، وتبلغ عمولة الوكيل٢،٥% من ثمن البيع.**

٢ - **ظهر بند الضرائب والرسوم بقائمة الدخل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه ، وأتضح أنه يشمل ١٢٠ ألف جنيه ضريبة مبيعات الشركة، ٨٠ ألف جنيه ضريبة دمغة مستحقة بواقع ٤ في الألف على القروض والسلفيات التي حصلت عليها الشركة من البنك الذي تتعامل معه بمبلغ ٢٠ مليون جنيه وذلك مع بداية العام الحالي، ولم يسدد منها أي مبلغ خلال العام، هذا وبلغت فوائد هذه القروض والسلفيات المحملة على قائمة الدخل ٢٢٠ ألف جنيه ، علماً بأن متوسط حقوق الملكية يبلغ ٤ مليون جنيه، وأن معدل الائتمان المعلن من البنك المركزي في أول العام ٩% .**

٣ - **أن بند الإهلاك المحمل على قائمة الدخل يشمل ٢٠٠ ألف جنيه إهلاك عقارات الشركة بمعدل ٢% سنوياً ، ٣٠٠ ألف جنيه إهلاك حاسبات وأنظمة معلومات الكترونية بمعدل ٣٠ % سنوياً، كان قد تم شراؤها وبدأ في استخدامها في العام السابق، ٥٠٠ ألف جنيه إهلاك وسائل نقل تم شراؤها وبدأ في استخدامها في النشاط من أول يوليو من العام الحالي، وتهلك بمعدل ٢٠% سنوياً.**

٤ - **ظهر بند الإيرادات المتنوعة بقائمة الدخل بمبلغ ٣٠٥ ألف جنيه، وأتضح أنه عبارة ١٠٠ جنيه مخصصات أنتفى الغرض منها، ١٠٠ ألف جنيه فوائد ودائع الشركة بالبنوك المصرية ، والباقي إيرادات من استثمارات الشركة في صناديق استثمار خارج مصر واتضح أن هذا المبلغ يمثل صافي الإيرادات المستحقة بعد استبعاد ٢٥% ضريبة مسددة في الخارج عن هذه الإيرادات.**

٥ - **تضمن بند المصروفات العمومية والإدارية المدرج بقائمة الدخل ما يلي:**

١٨٠٠ ألف جنيه أجور ومكافآت عاملين، ٢٤٠ ألف جنيه مرتب العضو المنتدب للشركة نظير عمله الإداري، ٦٠ ألف جنيه بدلات أعضاء مجلس الإدارة نظير حضور اجتماعات المجلس، ٥٠٠ ألف جنيه مساهمة الشركة في صندوق العاملين المنشأ لمقابلة تعويضات ترك الخدمة،

والذي تستثمر أمواله في حسابات خاصة ويخضع لإشراف هيئة الرقابة على التأمين، ١٥٠ ألف جنيه تبرعات لجهات خيرية مشهرة وخاضعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي.
المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للشركة.

فهرس الجزء الأول

الجزء الثاني

الضريبة العامة على المبيعات
ضريبة الدمغة



الباب الأول

الضريبة العامة على المبيعات

الباب الأول
الضريبة العامة على المبيعات

مقدمة:

مرت الضرائب والرسوم السلعية فى جمهورية مصر العربية بالعديد من مراحل التطور. ففى عام ١٩٢١ فرضت رسوم الإنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك بالإضافة إلى فرض رسوم الاستهلاك على السلع المستوردة. وفى عام ١٩٨١ صدر أول تشريع ضريبى يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك فى ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١. ثم تم الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، واقتصر تطبيقها على المرحلة الأولى وتشمل المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة، وأخيراً أضيفت المرحلة الثانية والثالثة لتكتمل حلقات الضريبة وشملت تاجر الجملة وتاجر التجزئة وذلك بموجب القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١.

وفى هذا الباب سنتناول أحكام الضريبة العامة على المبيعات فى الأبواب التالية:

الفصل الأول: الضريبة العامة على المبيعات وخصائصها.

الفصل الثانى: الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها.

الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وأسعارها وإجراءات تحصيلها وردها وخصمها.

الفصل الرابع: الإعفاءات من الضريبة.

الفصل الخامس:الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات.

الفصل السادس: الضريبة العامة على المبيعات لتجارة التجزئة.

الفصل السابع : الملامح الرئيسية لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة.



الفصل الأول
الضريبة العامة على المبيعات وخصائصها

مراحل تطور الضريبة:

تطورت الضرائب والرسوم السلعية فى جمهورية مصر العربية من الضريبة على الإنتاج إلى الضريبة على الاستهلاك ثم إلى الضريبة العامة على المبيعات لتصبح بعد ذلك ضريبة على القيمة المضافة إذا ما امتدت لمختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

أولاً: الضريبة على الإنتاج:

بدأت مصر فى فرض رسوم الإنتاج منذ عام ١٩٢١ عندما فرضت الدولة رسم إنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك تباعاً، بالإضافة إلى فرض رسوم استهلاك على السلع المستوردة والمفروض على مثيلاتها المحلية رسوم إنتاج. وكان من نتائج هذه الأوضاع أن تفرقت الأحكام التى تنظم رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك مما أدى إلى تباين الأسس والقواعد التى تنظم هذه الرسوم.

ثانياً: الضريبة على الاستهلاك:

وفى عام ١٩٨١ صدر أول تشريع ضريبي يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك فى ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وما تلاه من تعديلات. إلا أن التطبيق العملي للضريبة على الاستهلاك أسفر عن وجود العديد من المشاكل والثغرات أهمها مايلى:

١ - تعدد طرق حساب الضريبة على السلع المختلفة، حيث أخذ بأكثر من معيار فى حساب تلك الضريبة، فاتخذت الوحدة كأساس لحساب الضريبة على بعض السلع، كما اتخذت النسبة من قيمة السلعة كأساس لحساب الضريبة على البعض الآخر.

٢ - تباين نسب الضريبة وتعددها حيث أن الضريبة تراوحت مابين ٢% و٥٠% على المنتج المحلى، وما بين ١,٩٥% و٣٢,٥% على السلع المستوردة.

٣ - خضوع بعض السلع المنتجة محلياً لفئات ضريبية أعلى من المستورد، مما ترتب عليه خلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة.

٤ - وجود ازدواج وتكرار فى دفع الضريبة، حيث تدفع الضريبة على كل منتج يدخل فى إنتاج السلعة النهائية بالإضافة إلى تحمل السلعة النهائية بالضريبة المفروضة.

٥ - استحقاق الضريبة عند سحب السلعة من المخازن وقبل إتمام بيعها مما أدى إلى الارتباك فى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وإلى تعدد شكاوى المكلفين بأداء الضريبة.

٦ - سداد الضريبة كل عشرة أيام مما خلق العديد من المشاكل والإجراءات التى تثقل كاهل الممول وتعقد معاملاته مع مصلحة الضرائب.

ثالثاً: الضريبة العامة على المبيعات:

ونتيجة للمشاكل والثغرات التى شابت تطبيق الضريبة على الاستهلاك بدأ التفكير فى الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات منذ عام ١٩٧٧. وبعد القيام بالعديد من الدراسات والأبحاث تم إلغاء الضريبة على الاستهلاك والأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

ولقد راعى المشرع فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تلافى العيوب والمشاكل التى صاحبت تطبيق الضريبة على الاستهلاك ومن مظاهر ذلك:

١ - استحقاق الضريبة العامة على المبيعات عند إتمام واقعة بيع السلعة الخاضعة للضريبة وليس عند السحب من المخازن كما كان هو الحال فى الضريبة على الاستهلاك.

٢ - السماح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وكذلك خصم الضريبة على مردودات المبيعات بهدف التخلص من إزدواج وتكرار الضريبة الذى كان سائداً فى ظل نظام الضريبة على الاستهلاك.

٣ - فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثيل المحلى بما يعمل على تنشيط وتشجيع التصنيع المحلى بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذى كان يخلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة فى أغلب الأحيان.

٤ - التدرج فى سعر الضريبة العامة على المبيعات حسب أهمية السلعة لجموع المواطنين، فهناك سلع معفاه من الضريبة وسلع تخضع للضريبة بسعر منخفض (٥%)، وأخرى تخضع للضريبة بسعر متوسط (٢٠%)، وغيرها يخضع للضريبة بسعر مرتفع (٣٠%) بالإضافة إلى السعر العام للضريبة (١٠%).

٥ - سهولة الإجراءات وتبسيطها ويتمثل ذلك فى تقديم إقرار الضريبة لمحصلة الضرائب على المبيعات شهرياً محدداً فيه الضريبة الواجبة السداد بعد خصم الضريبة على المدخلات والمردودات

وسداد الضريبة خلال الشهرين التاليين لشهر المحاسبة بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذى كان يقضى بوجوب السداد كل عشرة أيام.

ولقد بينت المادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ مراحل تطبيق الضريبة في المراحل الثلاث الآتية:

المرحلة الأولى: ويكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

المرحلة الثانية: ويكلف فيها بالإضافة للمكلفين السابقين تاجر الجملة.

المرحلة الثالثة: ويكلف فيها بالإضافة لما سبق تاجر التجزئة.

ونصت المادة الرابعة من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تسري المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون.

رابعاً: الضريبة على القيمة المضافة:

أصبحت الضريبة العامة على المبيعات ضريبة على القيمة المضافة بصدور القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ والذي نص على تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة. حيث فرض الضريبة على مقدار الزيادة التي تطرأ على قيمة السلعة في كل مرحلة من مراحل انتقالها من المنتج لتاجر الجملة ولتاجر التجزئة ثم المستهلك النهائي.

فلو افترضنا أن سلعة ما تحتاج لإنتاجها مواد خام تكلفتها ٣٠٠ جنيه، ويقوم منتج السلعة ببيعها لتاجر الجملة بمبلغ ٧٥٠ جنيه والذى يبيعها بدوره لتاجر التجزئة بمبلغ ١٠٥٠ جنيه. ويقوم تاجر التجزئة ببيع السلعة للمستهلك النهائى بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

وبفرض أن سعر الضريبة ١٠% فالمطلوب حساب الضريبة المستحقة على السلعة.

يمكن التوصل للضريبة المستحقة على السلعة بإتباع أحد الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: فرض الضريبة على مقدار الزيادة فقط التى تطرأ على قيمة السلعة فى كل مرحلة كما يتضح من الجدول التالي:

المرحلة	القيمة المضافة	الضريبة الواجبة السداد
- شراء المواد الخام (المدخلات)	= ٣٠٠	٣٠٠ × ١٠% = ٣٠ج
- مرحلة انتقال السلعة من المنتج لتاجر الجملة	٧٥٠ - ٣٠٠ = ٤٥٠	٤٥٠ × ١٠% = ٤٥ج
- مرحلة انتقال السلعة من تاجر الجملة لتاجر التجزئة	١٠٥٠ - ٧٥٠ = ٣٠٠	٣٠٠ × ١٠% = ٣٠ج
- مرحلة بيع السلعة للمستهلك النهائى	١٥٠٠ -١٠٥٠= ٤٥٠	٤٥٠ × ١٠% = ٤٥ج
إجمالى الضريبة المسددة على السلعة فى مراحلها المختلفة = ١٥٠ جنيه		

الأسلوب الثانى: فرض الضريبة على ثمن بيع السلعة فى كل مرحلة مع خصم الضريبة التى سبق سدادها فى المرحلة السابقة، وعلى ذلك نجد:

١ - الضريبة الواجب قيام المنتج بسدادها لمصلحة الضرائب على المبيعات عند بيع السلعة لتاجر الجملة:

الضريبة على المبيعات = ٧٥٠ × ١٠% = ٧٥ جنيه.

(-) الضريبة على مدخلات المواد الخام = ٣٠٠ × ١٠% = ٣٠ جنيه.

الضريبة التى يجب على المنتج سدادها ٤٥ جنيهاً.

٢ - الضريبة التى يجب على تاجر الجملة سدادها لمصلحة الضرائب على المبيعات عند انتقال السلعة من تاجر الجملة لتاجر التجزئة:

الضريبة على المبيعات = ١٠٥٠ × ١٠% = ١٠٥ جنيه.

(-)الضريبة على سددت فى المرحلة السابقة (٤٥جنيه)

والضريبة على مدخلات المواد الخام (٣٠جنيه) ٧٥ جنيه.

الضريبة التى يجب على تاجر الجملة سدادها ٣٠ جنيه.

٣ - الضريبة التى يجب على تاجر التجزئة سدادها لمصلحة الضرائب على المبيعات عند بيع السلعة من تاجر التجزئة للمستهلك النهائى:

الضريبة على المبيعات = ١٥٠٠ × ١٠% = ١٥٠ جنيه

(-)الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة (٣٠+٤٥+٣٠)=١٠٥ جنيه

الضريبة التى يجب على تاجر التجزئة سدادها ٤٥ جنيه

من هنا يتضح أن الضريبة المسددة فى مختلف مراحل السلعة= ١٥٠ جنيه (٣٠ + ٤٥ + ٣٠ + ٤٥) وهى نفس النتيجة التى توصلنا إليها بإتباع الأسلوب الأول.

أهداف الضريبة العامة على المبيعات:

لقد حل قانون الضريبة على المبيعات رقم١١ لسنة ١٩٩١ محل قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، نظراً لأن الأخير كان يشوبه كثيراً من المشاكل والصعوبات فى التطبيق - كما سبق أن بينا - أدت إلى خلق العديد من المشاكل التى لا حصر لها بين الممولين ومصلحة الضرائب، وخاصة عند تحديد الواقعة المنشئة لضريبة الاستهلاكواستحقاقها. وبالإضافة إلى التغلب على المشاكل

التى صاحبت تطبيق قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، فإن الدولة كانت تسعى أيضاً، من وراء إصدار قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التى ترمى فى مجملها إلى تدعيم الإصلاح الاقتصادي فى مصر والذى تسعى الدولة إلى تحقيقه. وتتلخص هذه الأهداف وفقاً لما تضمنه قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية فيما يلى:

١ - تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل لعبء الضريبة، وذلك عن طريق تقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية رعاية لذوى الدخول المحددة.

٢ - حصول الحكومة على موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة فى مجالات التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة والمرافق الاقتصادية الأساسية بدلاً من التمويل بالعجز وما يصاحبه من آثار تضخمية ضارة بالاقتصادالقومي.

٣ - الحد من الاستهلاك وتشجيع الادخاروالاستثمار عن طريق فرض الضريبة على السلع غير الضرورية وغير الأساسية.

٤ - تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة على المبيعات من المنتجات النهائية، وذلك منعاً للازدواجالضريبي.

٥ - تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر (صفر) واسترداد ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية والصادرات الخدمية فى السوق الخارجية.

٦ - تبسيط الإجراءات عند التحاسب مع المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدى إلى إعفائهم من أعباء إجرائية كثيرة، وتسهيل تعاملهم مع المصلحة مما ينعكس بالتالى على زيادة الحصيلة الصافية للضريبة.

٧ - تستحق الضريبة عند إتمام واقعة البيع الفعلى مما يحسم الخلاف بشأن الواقعة المنشئة للضريبة ويقلل من المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب.

هذا وجاء القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١، والذي انتقل في تطبيق الضريبة إلى المرحلتين الثانية والثالثة، لتحقيق العديد من الأهداف الأخرى، والتي وردت في مذكرته الإيضاحية ومن أهمها:

١ ـ القضاء على الازدواج الضريبي الناشئ عن عدم استطاعة المنتجين الصناعيين من خصم الضريبة على مدخلات إنتاجهم المشتراة من التجار، والذين كانوا قبل صدور القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ غير مسجلين، مما يؤدي لخفض تكلفة إنتاج العديد من السلع، وتنشيط العملية الإنتاجية.
٢ ـ تمكين التاجر من خصم ما سبق سداده من ضريبة على مدخلاته من الضريبة المستحقة عند بيع السلعة، مما يؤدي إلى خفض تكلفة التوزيع.
٣ ـ إحكام تحصيل الضريبة المستحقة عن طريق تنظيم كافة حلقات الإنتاج والتوزيع.

خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

تتميز الضريبة العامة على المبيعات بالخصائص والمزايا التالية:

١ ـ أنها ضريبة غير مباشرة:

تعتبر الضريبة العامة على المبيعات ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على استعمالات الثروة والدخل عند إنفاقها، حيث يقوم شخص معين بدفع هذه الضريبة ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن بيع السلعة للشخص الأخير، وهذا يعنى وجود وسيط بين المستهلك المتحمل لعبء الضريبة وبين الخزانة العامة للدولة ممثلة فى مصلحة الضرائب على المبيعات.

٢ ـ أنها ضريبة رقابية:

يمكن لمصلحة الضرائب أن تستخدم الضريبة على المبيعات كوسيلة للرقابة على ممولي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ويمكن تحقيق هذه الرقابة عن طريق إجراء المقارنات بين رقم أعمال الممول من واقع إقراره ودفاتره والفحص الذى يتم فى الضرائب العامة، وبين حجم مبيعاته من واقع إقراراته ودفاتره والفحص الذى يتم فى مصلحة الضرائب على المبيعات. وسوف تفيد نتيجة هذه المقارنات فى تضييق فرص التهرب الضريبي سواء بالنسبة للضرائب العامة أو الضريبة على المبيعات. هذا، ونشير أيضاً فى هذا المجال أنه بعد تطبيق المراحل الثلاث لضريبة المبيعات يكون من مصلحة كل مكلف التأكد من قيام الطرف الآخر بسداد الضريبة حتى يستطيع هو خصمها من الضريبة المستحقة عليه عند بيع السلعة أو تأدية الخدمة.

٣ ـ أنها ضريبة سلعية:

تفرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات سواء كانت منتجة محلياً أو مستوردة. ولقد أكدت المادة (٦) من القانون أن الضريبة العامة على المبيعات إنما تستحق بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين. كما توضح نفس المادة أيضاً أن الأشخاص الذين حددهم المشرع وكلفهم بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات لايتحملون بعبء الضريبة إلا فى حالة استعمال المكلف للسلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية.

ويتضح من ذلك أن السلع المنتجة محلياً لاتستحق الضريبة عليها إلا ببيعها لمشترى مستقل عنه سواء أكان المشترى مكلفاً أو غير مكلف. أما السلع المستوردة فلا تستحق عليها ضريبة المبيعات إلا إذا كان استيرادها بغرض البيع.

٤ - أنها ضريبة إقليمية:

أخذ المشرع المصري بمبدأ إقليمية الضريبة بالنسبة لضريبة المبيعات وجعلها تسرى مكانياً على السلع والخدمات الخاضعة لها داخل حدود جمهورية مصر العربية دون أن تتجاوزها، فقصر تحصيل الضريبة العامة على المبيعات على إقليم الدولة فقط، وبالتالي لايمتد سريان تحصيل الضريبة لخارج حدود إقليم الدولة.

ولقد صادف المشرع المصري مشكلة السلع التى يتم تصديرها للخارج، ورغبة من المشرع فى عدم خضوعها لضريبة المبيعات تشجيعاً للصادرات كان الأمر يتطلب النص صراحة على عدم خضوعها لضريبة المبيعات، غير أن هذا النص الخاص قد يتعارض مع النص المطلق فى المادة (٢) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والذى أخضع كافة السلع المصنعة محلياً والمستوردة للضريبة دون تمييز، وللتغلب على هذه المشكلة تم فرض الضريبة على السلع المصدرة بفئة (صفر)، وبالتالي فإن ناتج ضرب قيمة السلعة المصدرة فى الفئة (صفر) سوف يكون صفراً وهو ما يعنى عدم تحصيل ضريبة مبيعات على هذه السلع المصدرة للخارج، وهو ما يتمشى أيضاً مع مبدأ إقليمية الضريبة.

ألزم المشرع مصلحة الضرائب على المبيعات برد الضريبة طبقاً للمادة (٣١) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١م وذلك في الحالتين الآتيتين:

أ - الضريبة السابق تحصيلها على السلع التى يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت فى سلع أخرى.

ب - الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.

غير أن التطبيق العملي لرد ضريبة المبيعات، على عكس الضرائب الأخرى التى تعتبر نهائية، سوف يكتنفه كثير من المشاكل فيما يتعلق باسترداد قيمة الزيادة فى الضريبة المسددة وذلك بالنسبة لمردودات المبيعات أو الفروق الناتجة عن الفحص، وهل تمثل هذه الفروق فاقداً طبيعياً أم غير طبيعياً، والتالف هل هو تلف مسموح به أم غير مسموح به. ولايمكن حل هذه المشاكل إلا إذا تم وضع معايير مبسطة لهذا الموضوع، وتحديد القواعد التى تساعد على ذلك لأن القانون فى صورته الحالية غير واضح فى هذا الشأن، وهو ما قد يسبب منازعات بين مصلحة الضرائب والمكلفين.

٦ - أنها ضريبة قابلة للخصم وغير قابلة للخصم فى آن واحد:

تجمع ضريبة المبيعات بين خاصيتين متعارضتين فى نفس الوقت، فهى ضريبة قابلة للخصم طبقاً لنص القانون ١١ لسنة ١٩٩١، حيث نص على خصم كافة ماتم سداده من ضريبة المبيعات على المدخلات المستخدمة والمشتريات بغرض الإتجار، وكذلك الضريبة السابق سدادها على السلع المستوردة وفقاً للشهادات الجمركية، كما سمح المشرع للمكلف بأن يقوم بخصم ماسبق سداده من ضريبة المبيعات على مردودات المبيعات وذلك بشروط معينة.

من ناحية أخرى تعتبر ضريبة المبيعات ضريبة غير قابلة للخصم وذلك فى الحالات التالية:

أ - ما سبق سداده على بعض السلع والخدمات الواردة بالجدولين (١)، (٢) المرافقين للقانون، كذلك ما سبق سداده من الضريبة على المواد والسلع الوسيطة الداخلة فى إنتاجها أو مستلزمات الإنتاج الخاصة بها.

ب - ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات التى لاترتبط ارتباطا مباشراً بالسلع الخاضعة للضريبة، وكذلك كافة ماتم سداده من ضريبة على المدخلات المستخدمة فى صناعة سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة، وأيضاً كافة ما تم سداده من ضريبة على السلع الرأسمالية[1] المشتراة سواء المحلية أو المستوردة من الخارج. ولايسرى الخصم كذلك على الخدمات الخاضعة للضريبة سواء بذاتها أو عند دخولها فى تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة أخرى.

٧ - أنها ضريبة على القيمة المضافة:

---

(1) أجازت المادة (٢٣) من القانون (٩) لسنة ٢٠٠٥، خصم الضريبة المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاصة للضريبة. ونصت المادة الثانية من القانون (١٧) لسنة ٢٠١٥ على أن ترد الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

تفرض ضريبة المبيعات على الزيادة فى قيمة السلعة التى تكتسبها فى مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي، وهى بذلك تسرى على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة، ونشير فى هذا المجال أن ثمن السلعة النهائي حسب سعر السوق يعادل مجموع القيمة المضافة فى المراحل المتعددة لإنتاجها.

وبناء على ذلك يمكن القول أن استخدام القيمة المضافة كوعاء لضريبة المبيعات يجعلها تحقق الأهداف التالية:

أ - تلافى ازدواج الضريبة لعدم تكرار حساب الضريبة على المنتجات الوسيطة.

ب - بيان مسار العمليات الإنتاجية التى أجريت على السلعة منذ إنشائها وحتى وصولها إلى المستهلك النهائى، وبذلك تعمل ضريبة المبيعات على الحد من التهرب الضريبى.

٨ - أنها ضريبة عادلة:

تحقق ضريبة المبيعات التوزيع العادل لعبء الضريبة، بما يعمل على تحقيق العدالة الإجتماعية، وذلك عن طريق تقرير الإعفاءات الضريبية بالنسبة للسلع الضرورية الأساسية اللازمة لذوى الدخول المحدودة، وتحقيق التدرج فى المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لجموع المواطنين وذلك عن طريق التدرج فى الارتفاع بالنسبة لأسعار الضريبة كلما كانت السلعة ترفيهية أو تكميلية.

٩ - أنها ضريبة نسبية فى معظم الحالات ونوعية فى بعض الحالات:

يعد سعر ضريبة المبيعات نسبى وغير تصاعدى حيث يبلغ سعرها العادى ١٠% على السلع سواء كانت هذه السلع منتجه محلياً أو مستوردة. هذا بالإضافة إلى أربعة أسعار أخرى هى سعر (صفر%) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج، سعر منخفض يبلغ ٥% وسعر متوسط يبلغ ٢٥% وسعر مرتفع يبلغ أو يزيد عن ٣٠%. ويحدد القانون ولائحته التنفيذية السلع والخدمات الخاضعة لكل من الأسعار المشار إليها. ويستثنى من الأسعار السابقة بعض السلع حيث تكون الضريبة عليها نوعية وهى السلع التى جاءت فى جداول مرفقة بالقانون حيث تستحق الضريبة بالنسبة لهذه السلع حسب السعر الموضح أمام كل منها فى جدول رقم (١) المرفق بالقانون أو حسب السعر الموضح أمام كل خدمة مبينه فى الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون. مثال ذلك الضريبة عن طن السكر الناعم سواء المحلى أو المستورد، حيث تفرض بسعر ثابت قدره ٥٥,٦ جنيه.

أهم المفاهيم المرتبطة بفرض الضريبة العامة على المبيعات:

تضمنت المادة (١) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ بعض المفاهيم والتعريفات التي يتم التعامل بها في مجال فرض الضريبة العامة على المبيعات.ونظراً لأهمية هذه المفاهيم بالنسبة للقارئ في مجال الضريبة العامة على المبيعات، حتى يتوافر له الفهم الكامل للجوانب التطبيقية المختلفة لها، فسوف نورد أهمها فيما يلي:

المكلف: هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها سواء كان منتج صناعي أو تاجر أو مؤدي خدمة أو مستورد.

المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وفقاً لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والقانون ١٧ لسنة ٢٠٠١.

السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً.

الخدمة: كل خدمة، واردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون وتعديلاته.

الجدول: كل جدول مرافق للقانون أو يصدر بقرار من رئيس الجمهورية تنفيذاً لأحكام القانون.

البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري.

التصنيع: هو تحويل المادة، عضوية أو غير عضوية، بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل إلى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها.ويعد تصنيعاً تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى.ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة, وكذلك أعمال تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء.

المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع.

مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المستورد: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الإتجار.

تاجر الجملة: كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتراه منه.

تاجر التجزئة: كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائي.

وكيل التوزيع: كل شخص طبيعي أو معنوي يرتبط بالمكلف بعقد وكالة بالعمولة أو بالأجر، ويساعد المكلف في توزيع السلع أو الخدمات بذات أسعار المكلف دون زيادة، ويكون له رقم تسجيل المكلف الأصلي الذي تصدر فواتير البيع باسمه وتسدد الضريبة وفق إقراره.

الضريبة على المدخلات: هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة.

الفاتورة الضريبية: هو الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات.

الفترة الضريبية: فترة شهر تنتهي حتى آخر يوم من الشهر الميلادي الذي يقدم عنه المسجل إقراره الضريبي الشهري.



الفصل الثاني

الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها

الواقعة المنشئة للضريبة:

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة تلك الواقعة التي يترتب على حدوثها استحقاق الضريبة، ولقد تناولت المادة (٦) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ تلك الواقعة على النحو التالي:

أ - طبقاً للفقرة الأولى من المادة (٦) من القانون تستحق الضريبة العامة على المبيعات بتحقق واقعة بيع السلع أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين.

هذا وقد بينت المادة (١) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ الصور المختلفة لتحقق واقعة البيع أو أداء الخدمة، وحصرتها في ثلاث وقائع أيهم أسبق وهي على النحو التالي:

١ - إصدار الفاتورة للمشترى.

أو ٢ - تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

أو ٣ - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه.

ب - طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٦) من القانون يعتبر فى حكم البيع الموجب لاستحقاق الضريبة استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى صورة من صور التصرفات القانونية. وبناء على ذلك فإن مسحوبات صاحب المشروع الفردى المكلف وكذلك مسحوبات الشركاء فى شركات التضامن المكلفة والتى تتم فى صورة بضاعة أو خدمات تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ولا يعتبر استعمالاً للسلعة في أغراض خاصة أو شخصية ما يلي:

١- انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى داخل المصنع وخارجه مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على خدمات التشغيل لدى الغير.

٢ - انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التابعة إلى منافذ البيع والتوزيع المملوكة لذات المسجل.

جـ - طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٦) من القانون تكون الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة هى الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة فى شأنها، وهذا يعنى ضرورة قيام المستورد بسداد ضريبة المبيعات مع الرسوم الجمركية عند وصول السلع المستوردة إلى مصر. وذلك على الرغم من عدم تحقق عملية البيع الفعلى للغير.

وهكذا يتضح أن المشرع فرق بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المنتجة محلياً وبين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة. فبالنسبة للسلع والخدمات المنتجة

محلياً فإن الواقعة المنشئة للضريبة هى واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة. أما بالنسبة للسلع المستوردة من خارج البلاد فإن الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات بالنسبة لهذه السلع هى نفس الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية.

هذا وينبغى أن نشير فى هذه الجزئية إلى أنه بالنسبة لقطاع المقاولات والذى خضع لضريبة المبيعات بموجب القرار الجمهورى قم (٧٧) لسنة ١٩٩٢، فقد تم الاتفاق بين مصلحة ضرائب المبيعات والاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء على أن يعتبر تقديم المستخلص هو الواقعة المنشئة للضريبة باعتباره الفاتورة المصدرة على أن يتم السداد وفقاً للإقرار الشهرى.

ويعتبر المقاول من الباطن مسدداً للضريبة إذا كان العقد الذى يعمل من خلاله قد سدد عنه الضريبة بمعرفة المقاول العمومى، وعليه الالتزام بتقديم الإقرارات طبقاً للقانون موضحاً بها سابقة سداد الضريبة بواسطة المقاول العمومى.

وسوف نتناول المعاملة الضريبية لكل مجال من تلك المجالات من خلال ماورد بشأنها من نصوص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ على النحو التالى:

١ - السلع المصنعة محلياً والمستوردة:

جاء قانون الضريبة العامة على المبيعات عاماً وشاملاً بشأن فرض تلك الضريبة على جميع السلع المصنعة محلياً والمستوردة إلا ما استثنى منها بنص خاص، وذلك طبقاً لنص المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. وبالتالى أصبح الأصل فى هذا القانون بالنسبة لكافة السلع هو الخضوع للضريبة العامة على المبيعات والاستثناء هو عدم الخضوع بالنسبة لما ينص عليه صراحة.

هذا، ويجب التفرقة بين كل من السلع المصنعة محلياً والسلع المستوردة وذلك من حيث المعالجة الضريبية لكل منها كما يتضح على النحو التالى:

أ - تعتبر واقعة البيع هى الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للسلع المصنعة محلياً وذلك طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٦) من القانون، ولايشترط لتحقيق هذه الواقعة أداء ثمن السلعة بالكامل أو انتقال ملكيتها من البائع إلى المشترى، بل يكفى إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو أداء جزء من الثمن لاستحقاق الضريبة.

وهكذا يتضح أنه إذا تم بيع السلعة بالأجل أو بالتقسيط مع الإحتفاظ بحق الملكية، أو حتى إذا لم يحصل ثمنها بالكامل، فإن الضريبة تستحق عليها بمجرد إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة للمشترى أو تحصيل مقدم الثمن وهذا يسبب مشكلة كبيرة للمكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة، وذلك فى حالة إذا ما تأخر أو توقف المشترى المدين عن سداد باقى الثمن للمكلف أو إعلان إفلاسه مما يترتب

عليه تعطيل أموال المكلف عن طريق قيامه بدفع الضريبة مقدماً وإثبات حقه فى استردادها وذلك عن المبالغ التى تعتبر ديوناً معدومة.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تطبيق المادة (١١) من القانون والتى تقضى بأن تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتى تتخذ أساساً لربط الضريبة هى القيمة المدفوعة فعلاً. وبالتالى يقتصر تحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على المبالغ المسددة فقط من المشترى، ويمكن إعتبار إيصالات سداد المبالغ التى تحصل تدريجياً فى حكم الفواتير التى تستحق عنها الضريبة، فتحمل بقيمة الضريبة المستحقة على كل منها وتحصل من المدين (المشترى) وتورد للمصلحة بمعرفة البائع (المكلف).

ب - تفرض ضريبة المبيعات على السلع المستوردة عند إتمام الإفراج الجمركى عن هذه السلع وذلك طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (٦) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١، كما تستحق الضريبة عند البيع الأول لهذه السلع بمعرفة المستورد وذلك طبقاً للبند (٢) من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١م، ويحق للمستورد فى هذه الحالة خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركى من الضريبة المستحقة عند البيع الأول.

يتضح من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة هى الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وهذا ما يتعارض مع طبيعة الضريبة باعتبارها ضريبة مبيعات تستحق عند بيع السلعة وليس عند استيرادها. ويترتب على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة عند الإفراج الجمركى عنها حرمان المستورد من جزء من أمواله السائلة التى كان باستطاعتهاستثمارها وتحقيق عائد منها. أضف إلى ذلك، أنه فى حالة تعرض السلع المستوردة للتلف بعد استيرادها، فإن المستورد يعجز عن استرداد الضريبة التى دفعها بالنسبة لهذه السلع عند الإفراج الجمركى عنها مما يمثل إجحافاً له.

هذا ونوضح فيما يلى بعض الحالات الخاصة بالاستيراد والمعاملة الضريبية لكل حالة من تلك الحالات:

أولاً: استحقاق الضريبة على السلع والخدمات فى المناطق والمدن الحرة:

أ - تستحق الضريبة على مايستورد من سلع أو خدمات، خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون، من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلى داخل البلاد (خارج المنطقة الحرة).

ب - تستحق الضريبة على مايرد من سلع أو مايؤدى من خدمات خاضعة للضريبة والواردة للاستهلاك المحلي داخل هذه الأماكن، ويعتبر الاستيراد بغرض الإتجار داخل المناطق الحرة التى تشمل المدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى. وتستحق الضريبة فى هذه الحالة عند الإفراج الجمركى عن السلع من الجمارك، وعند خروج هذه السلع والخدمات من تلك المناطق الحرة إلى السوق المحلى

داخل البلاد لا تستحق ضريبة المبيعات إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عن هذه السلع أو الخدمات فقط.

جـ - لا تستحق الضريبة على ماتستوردة المشروعات الموجودة فى المناطق والمدن والأسواق الحرة من سلع أو خدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها بـه داخل تلك المناطق عدا سيارات الركوب، وذلك طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون ١١ لسنة ١٩٩١.

د - لاتستحق الضريبة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

ثانياً: السلع التى تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية:

تقضى المادة (٢٨) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بأنه يجوز بقرار من وزير المالية إعفاء مايستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمى.

يتضح من هذا النص أن القانون أجاز إعفاء ما تستورده المعاهد العلمية والتعليمية من ضريبة المبيعات وذلك بشرط موافقة وزير المالية، وأن تستخدم السلع المستوردة فى الأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية، وأن يتم استيراد هذه السلع بواسطة تلك المعاهد بنفسها. وهذا يعنى أن الإعفاء لايسرى على السلع المستوردة التى تحصل عليها المعاهد عن طريق الغير.

٢ - السلع الرأسمالية اللازمة للإنتاج:

تقضى المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بأن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى منها بنص خاص.

ويتضح من نص المادة الثانية للقانون أن المشرع لم يفرق بين ما إذا كانت السلع المصنعة أو المستوردة استهلاكية أو رأسمالية، مما يستوجب خضوع جميع السلع المصنعة والمستوردة للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت من السلع الاستهلاكية والتي يتم الإتجار فيها، أو من السلع الرأسمالية والتي تشترى أو تستورد لاقتنائها واستخدامها في العملية الإنتاجية.

وينبغي أن نشير في هذا المجال أن الفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون قضت بعدم استحقاق الضريبة على ماتستورده المشروعات القائمة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة من السلع اللازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل هذه المناطق عدا سيارات الركوب.

وهكذا يتضح أن المشرع فرق فى المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية اللازمة للعملية الإنتاجية، بين كل من المشروعات الإنتاجية داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة والمشروعات الإنتاجية داخل البلاد. فبالنسبة للمشروعات القائمة داخل المناطق والأسواق الحرة أعفى المشرع السلع الرأسمالية التى تستوردها من الخارج لاستخدامها فى مزاولة نشاطها من الخضوع للضريبة، فى حين أخضع للضريبة السلع الرأسمالية التى تستوردها المشروعات القائمة داخل البلاد (وخارج المناطق الحرة).

إلا أن المشرع الضريبي سمح بموجب المادة (٢٣) مكرر والمضافة بالقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥، بخصم الضريبة المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها من ضريبة المبيعات المستحقة على المنشأة، كما أكد المشرع بموجب المادة الثانية من القانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ على رد الضريبة المسددة على الآلات والمعدات والمستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، وذلك رغبة منه في دعم المنشآت الإنتاجية عن طريق تخفيض أعباء هذه المنشآت باستردادها لضريبة المبيعات المسددة على الآلات والمعدات الإنتاجية، ويكون ذلك في أول إقرار ضريبي.

٣ - السلع المصدرة للخارج:

تقضى المادة الثانية من القانون بفرض ضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج، وبالتالى فإن ناتج ضرب قيمة السلعة المصدرة فى الفئة (صفر) سوف يكون صفراً، وهو مايعنى عدم تحصيل ضريبة مبيعات على هذه السلع وذلك تشجيعاً للصادرات. ويتطلب عدم تحصيل ضريبة مبيعات على هذه السلع ضرورة توافر الشروط التالية:

أ - أن يتم تصديرها تحت رقابة مصلحة الضرائب.

ب - أن يحتفظ بالمستندات التى تفيد تصديرها وخاصة شهادة الصادر.

جـ -أن تتم تسوية مقابل الصادرات بالعملة الأجنبية.

د - فى حالة عدم إتمام أى من الالتزامات السابقة تفرض الضريبة والضريبة الإضافية فى حالة استحقاقها كما لو كانت السلعة أو الخدمة تم بيعها فى السوق المحلى.

كما تقضى الفقرة الثانية من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون بأن تعامل السلع المنتجة محلياً واللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المدن والمناطق والأسواق الحرة معاملة السلع المصدرة للخارج، أى تخضع للضريبة بسعر (صفر).

من ناحية أخرى، لاتفرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات التى تصدرها المشروعات القائمة فى المدن والمناطق والأسواق الحرة خارج البلاد. هذا ويترتب على فرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر إمكانية قيام المصدر باسترداد الضرائب السابق تحصيلها على هذه السلع إذا صدرت بحالتها، أو استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخلات التى استخدمت فى تصنيعها.

٤ - الخدمات الخاضعة للضريبة:

تقضى المادة الثانية من قانون الضريبة العامة على المبيعات بفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون، حيث يحدد هذا الجدول جميع الخدمات الخاضعة للضريبة والوحدة التى تحصل عليها الضريبة وفئة الضريبة، وتتضمن تلك الخدمات مايلى:

- **خدمات الفنادق والمطاعم السياحية.**
- **خدمات شركات النقل السياحى.**
- **خدمات التلكس والفاكس.**
- **النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد).**
- **خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء.**
- **خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء.**
- **خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.**

ونظراً لأن الخدمات متجددة ومتطورة، فقد نصت المادة الثالثة من القانون على أن يكون لرئيس الجمهورية الحق فى تعديل الجدول رقم (٢) بالحذف منه أو الإضافة إليه حسب الظروف.

ولقد صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢، تضمن إضافة بعض الخدمات لجدول (٢) وهى:

- **خدمات التليفون والتلغراف المحلى.**
- **خدمات الاتصالات الدولية (اللاسلكي والأقمار الصناعية، وغيرها) ولاسلكي السيارات محلى أو دولى وغيره.**
- **خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها).**
- **خدمات التشغيل للغير، والتى يقصد بها قيام المنشأة بالتشغيل لحساب الغير على مواد ومنتجات لاتمتلكها المنشأة.**

ولقد صدرت تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات رقم (٣) فى ١٩٩٣/٤/١٨ بشأن ما أثير من استفسارات عن خدمات التشغيل للغير وقد تضمنت هذه التعليمات أن من بين الخدمات الخاضعة للضريبة خدمات التصليح والصيانة والتركيب والمقاولة والنقل إذا تم تأديتها للغير[1].

هذا وحددت مصلحة الضرائب على المبيعات فى منشورها رقم (٥) لسنة ١٩٩٤ طبقاً للاتفاق الذى تم بينها وبين الاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء، أنواع عقود المقاولات فى قطاع البناء والتشييد والأعمال المدنية الخاضعة للضريبة على النحو التالى:

١ - عقود المبانى.

---

(1) صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ مبيناً على سبيل الحصر خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة.

٢ - عقود المبانى الخاصة [إسكان فاخر - الهياكل المعدنية - الصوامع المعدنية والأساسات الميكانيكية - المساكن السابقة التجهيز (توريد وتركيب)]

٣ - الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني.

٤ - أعمال المرافق والمحاجر والطرق وقطاع الرى واستصلاح الأرض والمدارج.

٥ - المقاولات البترولية والأعمال البحرية.

هذا وتعتبر واقعة أداء الخدمة هي الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات، ولقد سبق أن أوضحنا أن هذه الواقعة تثبت بتحقق أحد حالات ثلاث أيهم أسبق وهم: إصدار الفاتورة أو أداء الخدمة أو استلام الثمن، إلا أنه في حالة الخدمات المستمرة مثل خدمات الاتصالات بالتليفون أو الفاكس، وخدمات شركات النظافة والحراسة. فطبقاً للمادة (٣٣) من القانون ١١ لسنة ١٩٩٨ تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة إصدار الفاتورة.

الأشخاص المكلفون بالضريبة:

يقصد بالأشخاص المكلفين بالضريبة الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المسجلون لدى مصلحة ضرائب المبيعات، والذين يقومون بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً لقواعد وإجراءات محددة ومنظمة لها.

وسوف نتناول هذا المجال من خلال عرض النقاط الآتية:

١ - الأشخاص المطالبون بالتسجيل:

وفقاً لأحكام المادة (١٨)، والفقرة (٦) من المادة (٤٧) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١، والمادة الأولى من القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١، والمادتين (٤) و (١٢) من اللائحة التنفيذية يكلف بأن يسجل نفسه لدى مصلحة ضرائب المبيعات كل من:

أ - كل منتج صناعي بلغت مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل (٥٤ ألف جنيه) في أي سنة مالية أو جزء منها.

ب - كل منتج صناعي لسلعة من سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون مهما كان حجم مبيعاته.

ج – كل مستورد بغرض الإتجار مهما كان حجم مبيعاته.

د - كل مؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها مبلغ (٥٤ ألف جنيه) في أي سنة مالية أوجزء منها.

هـ كل تاجر أو وكيل تجاري بلغت قيمة مبيعاته من السلع المحلية والمستوردة الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل (١٥٠ ألف جنيه) في أي سنة مالية أو جزء منها.

و - وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين مهما كان حجم مبيعاتهم.

هذا ويجب على كل مكلف أن يتقدم إلى مصلحة ضرائب المبيعات بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج رقم (١ ض.ع.م) والمعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير، على أن تسري أحكام الضريبة على الشخص المسجل اعتباراً من أول الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو جاوزته، هذا وبالنسبة للمستورد ووكلاء التوزيع فليلتزمو بتقديم طلب التسجيل بغض النظر عن حجم مبيعاتهم.

ولقد نصت المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية على أن يتعين على كل مكلف أن يتقدم للتسجيل خلال الشهر الذي بلغت فيه مبيعاته أو مقابل الخدمات حد التسجيل أو تجاوزته.

وتعتبر الأسر المنتجة التابعة للجمعيات التعاونية الإنتاجية أو للجمعيات الخيرية منتجاً صناعياً، وتكلف كل أسرة منتجة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات متى بلغت مبيعاتها حد التسجيل المشار إليه.

ولاتسري أحكام التسجيل على المنتجين والمستوردين الذين يقتصر نشاطهم على سلع معفاة، وكذلك التجار الذين يقتصر نشاطهم على الإتجار في سلع معفاة أو سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون.

٢ - التسجيل الاختياري:

بالرغم من أن القانون وضع حد للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إلا أنه في نفس الوقت سمح بالتسجيل الاختياري للأشخاص الذين لم يبلغوا حد التسجيل المشار إليه. فنصت المادة رقم (١٩) من القانون والمادة (١٣) من اللائحة التنفيذية على أن يجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها أو من الخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المقرر، أن يتقدم إلى المصلحة طالباً تسجيل اسمه وبياناته على النموذج رقم (١.ض.ع.م) وبذلك يصبح مكلفاً بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، ويستفيد أيضاً بمزايا الخصم والرد والتي سوف نتناولها في الصفحات التالية من هذا المرجع.

٣ - قواعد وإجراءات التسجيل:

تتبع قواعد وإجراءات التسجيل الآتية:

أ - يقدم المكلف طلب التسجيل لمأمورية ضرائب المبيعات التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمكلف على أن يرفق مع هذا الطلب المستندات الآتية:

- البطاقة الشخصية أو العائلية لصاحب المنشأة أو من يمثله قانوناً.
- عقد الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص أو قرار التأسيس بالنسبة لأشكال الشركات الأخرى.
- البطاقة الضريبية.
- السجل التجاري.

- ترخيص مزاولة المهنة (إن وجد) مثل البطاقة الاستيرادية، والقيد في سجل اتحاد المقاولين ... الخ.
- بيان بأسماء وعناوين وأنشطة الفرع والمخازن التابعة للمنشأة.

ب - تقوم المأمورية بمراجعة طلب التسجيل للتأكد من استيفائه للبيانات المطلوبة وقيد المكلف بصفة مبدئية وإخطاره على النموذج رقم (٢.ض.ع.م) لاستيفاء طلب التسجيل خلال المدة المحددة في الطلب.

جـ - تقيد طلبات التسجيل في السجل المعد لهذا الغرض بالمأمورية.

د - تحدد المصلحة رقم التسجيل للمكلف وتصدر له شهادة تسجيل على النموذج رقم (٣.ض.ع.م) وتخطره بها ويرفق معها إخطار بالتسجيل رقم (٤.ض.ع.م) هذا وعلى المسجل أن يقوم بوضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر وواضح، ووضع رقم التسجيل على كافة مستنداته والتي يستخدمها في التعامل في السلع أو الخدمات التي يقدمها.

٤ - التغير فى طلب التسجيل:

تنص كل من المادة ٢١ من القانون والمادة رقم ١٥ من اللائحة التنفيذية على أنه فى حالة التغيير فى البيانات السابق تقديمها مع طلب التسجيل مثل:

أ - التغيير فى الاسم.
ب - التغيير فى العنوان.
ج - التغيير فى طبيعة النشاط الرئيسى الخاضع للضريبة.
د - التغيير فى الأنشطة الرئيسية.

يلتزم المسجل بإخطار مصلحة الضرائب بذلك كتابة فى خلال ٢١ يوم من تاريخ التغيير وذلك على النموذج رقم (٦ض.ع.م) ، وتستخرج فى هذه الحالة شهادة تسجيل جديدة بالبيانات الجديدة ولكن بنفس الرقم السابق للشهادة القديمة من تسليم الشهادة القديمة للمأمورية المختصة.

٥ - إلغاء طلب التسجيل:

تنص المادة ٢٢ من القانون والمادة ١٦ من اللائحة التنفيذية على أنه من حق رئيس مصلحة الضرائب إلغاء التسجيل وذلك فى الحالات الآتية:

١ - إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل التى يتطلبها القانون.
٢ - التوقف الكلى عن مزاولة جميع الأنشطة أو تصفيتها.
٣ - عدم البدء فى ممارسة النشاط رغم التسجيل.
٤ - حالة وفاة المسجل أو إفلاسه.

ويتم إخطار المسجل بذلك على النموذج رقم (٥ ض.ع.م) ويجب على المسجل الاحتفاظ بإخطار إلغاء التسجيل.



الفصل الثالث
أسس تحديد وعاء الضريبة وأسعارها
وإجراءات تحصيلها وردها وخصمها

يُقصد بوعاء الضريبة بوجه عام القيمة التى يتم التحاسب الضريبى على أساسها. وتتمثل هذه القيمة فى حالة الضريبة العامة على المبيعات فى القيمة البيعية للسلع أو مقابل أداء الخدمات. ولقد حدد المشرع أسس تحديد وعاء الضريبة وكذلك أسعارهاوإجراءات تحصيلها وأسس ردها وخصمها فى نصوص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١على النحو الآتى:

أسس تحديد وعاء الضريبة:

تناولت كل من المادة ١٣،١٢،١١ من القانون، وكذلك المادة ٦ من اللائحة التنفيذية أسس تقدير وعاء الضريبة العامة على المبيعات ويمكن حصر هذه الأسس على النحو التالى:

أولاً: الأساس الفعلي:

فى الأساس الفعلي يجب التفرقة بين السلع المصنعة محلياً والخدمات والسلع المستوردة.

أ - السلع المصنعة محلياً والخدمات:

نصت المادة (١١) من القانون والفقرة أولاً من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على أنه يتم تقدير القيمة الفعلية للسلع المحلية والخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة على أساس المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة

الخاضعة للضريبة والثابتة بالفاتورة الضريبية التى حررها البائع المسجل إلى مشتر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور.

ولعل النص هنا على ضرورة أن يكون المشترى مستقلاً عن البائع، يوضح أن التحويلات الداخلية التى تتم بين فروع أو قطاعات الشركة الواحدة وتثبت على أنها مبيعات داخلية، (حيث يتم إثباتها فى دفاتر الفرع المحول منه كمبيعات، وفى دفاتر الفرع المحول إليه كمشتريات وذلك بغرض محاسبة المسئولية وتحديد ربحية كل فرع)، وفي حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة الخاضعة للضريبة، هي قيمة السلعة السائد في السوق.

هذا ونصت الفقرة خامساً من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على الأخذ بالخصومات التجارية المتعارف عليها عند تحديد وعاء الضريبة في حالة إذا كان البيع من مسجل إلى مشتر مستقل عنه بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً.

والخصم في المحاسبة أنواع متعددة تختلف في طبيعتها وأسبابها وتتباين من حيث تأثيرها في إثبات العمليات التي تتصل بها، ويمكن أن نحصر أنواع الخصم في أربعة أنواع هي:

(١) الخصم التجاري، (٢) الخصم النقدي، (٣) خصم الكمية

(٤) مسموحات المشتريات أو المبيعات.

وسوف نناقش المعاملة الضريبية لهذه الخصومات في ضوء ما نصت عليه المادة (٦) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات.

(١) الخصم التجاري: يعد الخصم التجاري وسيلة لتنشيط حركة المبيعات وجذب عدد أكبر من العملاء، ويعرف في بعض المعاملات "بخصم الكتالوج"، ويعبر عن نتيجة المساومة التي تمت بيع البائع والمشتري، وقد يمنحه البائع للتخلص من الموجود من البضاعة بمناسبة تغير الفصول أو ورود أصناف وموديلات جديدة ويكثر التعامل به وخاصة في حالة التعامل مع تجار الجملة.

ويظهر هذا الخصم على الفاتورة حيث يثبت السعر المعلن في قوائم الأسعار لكل وحدة مباعة، والقيمة الإجمالية للبضاعة المباعة ثم يخصم منها قيمة الخصم التجاري ويتبقى صافي القيمة، وهذا الصافي يمثل القيمة المطلوبة من المشتري، والتي يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

ولقد نصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية صراحة على الأخذ بمثل هذه الخصومات عند تحديد وعاء الضريبة.

مثال:بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته لأحد عملائه بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مع منحه خصم تجاري ٥%.

المطلوب: تحديد ضريبة المبيعات المستحقة بفرض أن سعر الضريبة ١٠%.

الحل

تكون القيمة الخاضعة لضريبة المبيعات (وعاء الضريبة)

= ثمن البيع - الخصم التجاري.

= ١٠٠٠٠٠ - (١٠٠٠٠٠ × ٥%) = ٩٥٠٠٠ جنيه

وتكون الضريبة المستحقة = ٩٥٠٠٠ × ١٠% = ٩٥٠٠ جنيه

هذا ويقوم البائع المسجل بتسجيل الضريبة على الفاتورة لتحميلها على المشتري بحيث تظهر الفاتورة وفقاً للشكل التالي:

إجمالي ثمن البيع	١٠٠٠٠٠
(-) الخصم (٥%)	(٥٠٠٠)
الصافي	٩٥٠٠٠
ضريبة المبيعات (١٠%)	٩٥٠٠
الإجمالي المستحق	١٠٤٥٠٠

(٢) الخصم النقدي:

الخصم النقدي هو خصم معلق على شرط السداد ويعرف "بخصم تعجيل الدفع"، حيث يمنحه البائع إلى عملائه تشجيعاً لهم على سداد التزاماتهم فوراً أو خلال مدة تقصر من فترة أجل السداد. ويعد من وجهة نظر البائع تكلفة ويعرف بالخصم المسموح به، بينما من وجهة نظر المشتري يعد إيراداً ويعرف بالخصم المكتسب.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هي المعاملة الضريبية لمثل هذه الخصومات؟ وللإجابة على هذا السؤال نرى أنه طالما كان الأصل في القانون واللائحة التنفيذية أن الوعاء الخاضع للضريبة يمثل القيمة المدفوعة فعلاً فيجب الأخذ بهذه الخصومات عند استحقاق الضريبة رغم أن اللائحة التنفيذية لم تنص على الأخذ بها صراحة واكتفت بالنص على الأخذ بالخصومات التجارية[1]. وسوف نقدم المثال التالي لتوضيح وجهة نظرنا في هذه الجزئية.

مثال: بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه لأحد عملائه مع منحه خصم تجاري ٥%، وخصم نقدي ٢% إذا تم السداد خلال شهر، فبفرض أن سعر ضريبة المبيعات ١٠% .

المطلوب:

(أ) تحديد ضريبة المبيعات المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد خلال المهلة المحددة.

(ب) تحديد ضريبة المبيعات المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد بعد المهلة المحددة.

الحل

*** عند البيع تحسب الضريبة المستحقة السداد كالتالي:**

وعاء الضريبة = قيمة الصفقة - الخصم التجاري

= ٢٠٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠٠ × ٥%) =١٩٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة والتي يتم الإقرار عنها في شهر البيع =

١٩٠٠٠٠ × ١٠% = ١٩٠٠٠ جنيه

*** عند السداد: وهنا نميز بين:**

أ - إذا كان السداد خلال المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

في هذه الحالة تكون القيمة المدفوعة فعلاً:

القيمة المستحقة - الخصم النقدي

١٩٠٠٠٠ - (١٩٠٠٠٠ × ٢%) = ١٨٦٢٠٠ جنيه.

وفي هذه الحالة يجب تعديل قيمة الضريبة المستحقةلتكن = ١٨٦٢٠٠ × ١٠% = ١٦٨٢٠ جنيه.

---

[1] كانت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقانون رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ تنص صراحة على الأخذ بالخصومات التجارية المتعارف عليها والخصم النقدي المعلق على شرط، عند تحديد وعاء الضريبة، وهذا مالم يؤخذ به في اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١، حيث نص على الأخذ بالخصومات التجارية المتعارف عليها فقط.

وعلى البائع أن يحرر إشعار خصم بمقدار الفرق وقدره ٣٨٠ جنيه (١٩٠٠٠ - ١٨٦٢٠) ويتم خصمه في إقرار البائع عن الشهر الذي تم خلاله السداد وعلى المشتري أن يحرر إشعار إضافة.

ب - إذا كان السداد بعد مرور المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

ففي هذه الحالة سوف تكون القيمة المدفوعة فعلاً ١٩٠٠٠٠ جنيه، ولا يستفيد المشتري بالخصم، ولا توجد أية مشكلة ضريبية لأن الضريبة تم الإقرار عنها عند البيع على أساس القيمة المسددة في هذه الحالة.

(٣) خصم الكمية:

بمنح البائع هذا الخصم لعملائه بنسبة معينة لمن تزيد مشترياته السنوية أو خلال فترة محددة على كمية معينة. ويلاحظ أن هذا الخصم يحسب عادة في آخر العام أو في نهاية الفترة المحددة، حيث يقوم البائع بحساب إجمالي مبيعاته خلال السنة أو الفترة وحساب مقدار الخصم المستحق وإخطار عملائه به واستنزال مقداره من حسابهم المدين.

ويترتب على ما سبق أن البائع سيقوم بالإقرار عن منتجاته في إقراراته الشهرية وفقاً لقيمة هذه المبيعات بدون الخصم، على أن يقوم في نهاية السنة أو الفترة التي استحق عنها الخصم بعمل تسوية ضريبية وتحرير إشعار خصم بمقدار ضريبة المبيعات التي تخص قيمة خصم الكمية، واستنزالها من ضريبة المبيعات المستحقة خلال الشهر الذي تم فيه منح خصم الكمية.

(٤) مسموحات المبيعات أو المشتريات:

وهي أحد أنواع الخصومات التي تمنح نظير تلف حدث في البضاعة المباعة أو بسبب عيوب ظهرت بعد تسليم البضاعة، وحتى لا يقوم المشتري برد البضاعة للمنشأة مع تحفيزه على أن يقوم بتصريفها يسمح له البائع بخصم نسبة من قيمة البضاعة المباعة.

ويعتبر هذا الخصم تعديلاً لقيمة البضاعة بالنقص، ويكون للبائع الحق في عمل إشعار خصم بمقدار الضريبة المستحقة عن قيمة هذه المسموحات، وخصمها من ضريبة المبيعات المستحقة عليه في إقرار الشهر الذي تم فيه منح هذه المسموحات.

أما بالنسبة للخدمات المؤداة فإنه يتم تحديد وعاء الضريبة على أساس القيمة الفعلية لها والواردة في الفاتورة شاملة مقابل الخدمة دون أية ضرائب أو رسوم سيادية أخرى.

ب - السلع المستوردة:

طبقاً للمادة (١١) من القانون تحدد قيمة السلعة المستوردة الخاضعة للضريبة على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها ماتم ربطه عليها من الضريبة الجمركية والرسوم المفروضة على السلعة وذلك طبقاً للمعادلة الآتية:

وعاء الضريبة على السلعة المستوردة	=	القيمة التى تم فرض الضريبة الجمركية عليها	+	الضريبة الجمركية	+	الرسوم والضرائب الأخرى المفروضة على السلعة

إلا أنه يجب مراعاة العوامل الآتية عند تحديد القيمة الفعلية للسلع المستوردة:

أ - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية بالكامل يتم تحديد قيمتها على أساس القيمة المقبولة للأغراض الجمركية فقط، وذلك على النحو الآتى:

وعاء الضريبة على السلع المستوردة = قيمة السلعة المقبولة للأغراض الجمركية

ب - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية جزئياً، يتم تحديد قيمتها على أساس قيمة هذه السلع المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية مضافاً إليها قيمة الضريبة الجمركية على الجزء غير المعفى من الجمارك وذلك على النحو الآتى:

وعاء الضريبة على السلع المستورد	=	قيمة السلعة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية	+	الضريبة الجمركية عن الجزء غير المعفى من الجمارك

جـ - الاعتداد بالخصومات على قيمة السلع المستوردة، حيث تؤخذ فى الإعتبار هذه الخصومات عند تحديد وعاء الضريبة وإن كان ذلك تحت شرط قبول الضريبة الجمركية لهذه الخصومات أو جزء منها. وعلى ذلك فإنه يمكن تحديد وعاء الضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة فى حالة وجود خصومات على النحو التالى:

وعاء الضريبة على السلعة المستوردة	=	قيمة السلعة المتخذة أساس لحساب الضريبة الجمركية	-	الخصومات المقبولة	+	الضريبة الجمركية على السلعة	+	الرسوم والضرائب الأخرى المفروضة على السلعة

أما بالنسبة للسلع المصنعة فى المناطق الحرة فلقد نصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على معاملتها معاملة السلع المستوردة حيث نصت على:

"عند دخول السلع المصنعة فى المناطق الحرة إلى داخل البلاد تحسب الضريبة عليها بالنسبة للمسجل طبقاً للأسس المتخذة لتحصيل الضريبة الجمركية بمراعاة أن يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات هو كامل قيمة السلعة مضافاً إليها الضريبة الجمركية المستحقة وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

هذا ولقد نصت المادة (٢٢) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والمعدل بالقانون ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أن تكون قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية هي قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول في أراضي جمهورية مصر العربية. وتيم تحديد القيمة الفعلية للسلع المستوردة من واقع عقود أو أصول فواتير الشراء والمستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من جهة تحررها مصلحة الجمارك.

هذا وتكون المصروفات والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول كما حددتها المادة (٨) من قرار وزير المالية رقم ٧٦٥ لسنة ٢٠٠١ هي على النحو التالي:

١ - الدفعات التي تدفع بمعرفة المستورد وغير مدرجة بالثمن المدفوع فعلاً.
٢ - قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المشتري مجاناً أو بتكلفة مخفضة وتدخل في إنتاج السلع المستوردة مثل أعمال الهندسة والتطوير والرسومات اللازمة لإنتاج السلعة المستوردة والتي تنفذ خارج مصر.
٣ - العوائد والرسوم والتراخيص المتعلقة بالسلع محل التقويم التي يدفعها المستورد كشرط لبيع السلعة إليه.
٤ - قيمة أي جزء حصيلة عمليات إعادة بيع تالية أو تصرف أو استخدام السلع مستوردة تستحق للبائع بشكل مباشر أو غير مباشر.
٥ - تكلفة النقل والتأمين ونفقات الشحن والتفريغ والمناولة لتسليم السلع المستوردة في ميناء أو مكان الدخول بمصر.

ثانياً: الأساس الثابت:

نصت المادة (١١) أيضاً فى الفقرة الثالثة منها على أنه يسمح لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم تقييم بعض السلع والخدمات والتى تتخذ كأساس لتحديد وعاء الضريبة.

كذلك سمحت المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لمصلحة الضرائب بالاتفاق مع ممثلى بعض السلع والخدمات على تحديد قواعد لتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها.

وسوف نعرض فيما يلي على سبيل المثال كيفية حساب الضريبة على الذهب والأحجار الكريمة والفضة، باعتبارها أحد السلع التي تقدر عليها الضريبة وفقاً للأساس الثابت ، وذلك على النحو التالي:

تم الاتفاق بين المسئولين بمصلحة الضرائب على المبيعات وشعبة المعادن الثمينة والأحجار الكريمة بالغرفة التجارية بالقاهرة وصناع المصوغات، بموجب محضر الاجتماع المؤرخ فى ١٩٩١/٥/١٦ على مايلى:

١ - المكلف بالضريبة هو صاحب الورشة وعليه تسجيل نفسه لدى مأمورية الضرائب المختصة.

٢ - واقعة البيع المستحقة للضريبة هى واقعة تسليم السلعة من مصلحة الدمغة بعد دمغها، ويتم سداد الضريبة بتحقق تلك الواقعة.

٣ - يتم حساب وعاء الضريبة على أساس أن يكون متوسط سعر جرام الذهب ومشغولات الأحجار الكريمة (الماس) والفضة فى كل سنة ميلادية سابقة للتحصيل أساساً لإحتساب القيمة بعد إضافة المصنعية وفقاً لما يلى:

* بالنسبة للذهب عيار ٢١ وأكثر معدل دوران أربع مرات فى السنة.

* بالنسبة للذهب عيار ١٨ فأكثر (وأقل من ٢١) ويتم حساب الضريبة على أساس معدل دوران ثلاث مرات فى السنة.

وتحسب الضريبة للجرام كالتالى:

الضريبة للجرام=[(متوسط سعر جرام الذهب فى السنة السابقة) + المصنعية]× فئة الضريبة(١٠%)

معدل الدوران

* بالنسبة للمشغولات التى سيركب عليها أحجار كريمة، يحصل عليها ضريبة ١٠% من قيمة المعدن المصنعة منه هذه المشغولات، حسب متوسط سعر الجرام فى السنة السابقة، ويدمغ بعلامة مميزه من مصلحة الدمغة.

* بالنسبة للفضة فيؤخذ فى الإعتبار معدل دوران خمس مرات فى السنة، وتحسب الضريبة كالتالى:

الضريبة للجرام=[(متوسط سعر جرام الفضة فى السنة السابقة) + المصنعية]× فئة الضريبة(١٠%)

معدل الدوران

مثال: بفرض أن أحد صناع الذهب قام بتصنيع ١٠٠ جرام ذهب عيار ١٨، وبلغ متوسط سعر الجرام فى السنة السابقة ٣٠٠ج، وتبلغ مصنعية الجرام١٠ جنيه، علماً بأنه لم يبيع من هذه الكمية سوى ٧٠ جرام بسعرالجرام٤٥٠ جنيه.

الحل:

لاعبرة بالكمية المباعة من الذهب، وكذلك بسعر البيع، حيث العبرة فى حساب الضريبة، بمتوسط سعر الجرام فى السنة السابقة، والمصنعية، ومعدل الدوران والذى حدد للذهب عيار ١٨ بثلاث مرات.

الضريبة للجرام= [(٣٠٠) + ١٠ جنيه]× فئة الضريبة (١٠%) = ١١ جنيه

3

∴ ضريبة المبيعات للكمية المصنعة= ١٠٠ جرام× ١١ جنيه = ١١٠٠ جنيه.

ثالثاً: الأساس التقديرى:

سمح المشرع لمصلحة الضرائب حسب نص المادة ١٢ من القانون أن تحدد وعاء ضريبة المبيعات على أساس تقديرى إذا تبين لها اختلاف القيمة البيعية للسلعة أو الخدمة المؤداة والواردة بالإقرار الضريبى للممول عن القيمة البيعية السائدة فى السوق. حيث نصت المادة (١٢) على ذلك صراحة وذلك على النحو الآتى:

"إذا تبين لمصلحة الضرائب أن القيمة البيعية المسجلة من السلع أو الخدمات المؤداة تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبية، كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بأية إجراءات أخرى تقضى بها أحكام هذه القانون".

هذا وإن كانت المادة (١١) من القانون قد حددت أسلوب تقدير قيمة المبيعات فى هذه الحالة بسعر السلعة أو الخدمة السائدة فى السوق فى ظل الظروف العادية وفقاً للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية.

ولقد كفل المشرع للممول فى جميع الأحوال حرية التظلم من تقدير مصلحة الضرائب وفقاً للطرق والإجراءات المحددة فى القانون.

أسعار الضريبة العامة على المبيعات:

يتم تحديد السعر الذى تفرض به الضريبة على النحو التالي:

أولاً: سعر الضريبة على السلع: يتم تحديد سعر ضريبة المبيعات على السلع في صورتين وهما:

١ - السعر القيمى للضريبة:

السعر القيمى (النسبي) هو السعر الذى تفرض به الضريبة على قيمة المبيعات بنسبة مئوية معينه. ولقد نصت المادة رقم (٣) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن يكون سعر الضريبة على السلع ١٠% من قيمة المبيعات، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرفق بالقانون، حيث يكون سعر الضريبة على هذه السلع على النحو المحدد قرين كل منها.

ويعد السعر ١٠% هو السعر العام للضريبة إلا أن قانون ضريبة المبيعات أجاز لرئيس الجمهورية تعديل سعر الضريبة لبعض السلع مما ترتب عنه خضوع بعض السلع لفئات ضريبية يختلف سعرها عن السعر العام، وذلك على النحو التالي:

أ - سلع تخضع للضريبة العامة على المبيعات بسعر مخفض يبلغ ٥%:

ويسري هذا السعر على البن، وجميع المنتجات المصنعة من الدقيق والحلوى من عجين عدا الخبز المسعر بجميع أنواعه، والصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي، والأسمدة،

والمطهرات، والمبيدات، والجبس، والخشب، وقضبان الحديد، ويسري أيضاً على الالات والمعدات المستخدمة في الإنتاج.

ب - سلع تخضع للضريبة العامة على المبيعات بسعر متوسط يبلغ ٢٥%:

ويسري هذا السعر على التليفزيون الملون والثلاجات والديب فريزر وأجهزة التسجيل ووحدات تكيف الهواء والكاميرات، ومحضرات عطور أو تطرية (كوزمتيك)، والثريات.

جـ - سلع تخضع للضريبة العامة على المبيعات بسعر مرتفع ٣٠%، ٤٥%: وتسري هذه الفئة المرتفعة من الضريبة على سيارات الركوب والرحلات وسيارات الجيب ونقل البضائع والأشخاص معاً والمقطورات المجهزة للرحلات.

٢ - السعر النوعى:

يقصد بالسعر النوعى السعر الذى يفرض عل الوحدة المباعة فى شكل مبلغ ثابت حيث يرتبط السعر فى هذه الحالة بكمية المبيعات (طن - كيلو جرام - متر - لتر ...). وقد تضمن الجدول رقم (١) المرفق بالقانون أنواع السلع الخاضعة للضريبة بالسعر النوعى، وسعر الضريبة لكل سلعة.

ويلاحظ أن هذا النمط من التسعير للضريبة قد يلقى بالكثير من الصعوبات على مصلحة الضرائب، حيث يجب أن تكون المصلحة فى هذه الحالة ملمة بكل أوصاف السلع المختلفة والضريبة المفروضة عليها.

ثانياً : سعر الضريبة على الخدمات:

يفرض القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ الضريبة على الخدمات المؤداة بنسب تتراوح بين ٥% إلى ١٠% وقد تضمن الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون أنواع الخدمات الخاضعة وفئة الضريبة التي تفرض عليها، وذلك على النحو التالى:

١ - ١٠% من قيمة فاتورة خدمة الفنادق والمطاعم السياحية.
٢ - ١٠% من قيمة فاتورة شركات نقل السياحة.
٣ - ١٠% من قيمة فاتورة خدمة التلكس والفاكس.
٤ - ٥% من قيمة التذاكر للنقل المكيف بين المحافظات.
٥ - ١٠% من قيمة خدمة إقامة العروض الخاضعة للصوت والضوء.
٦ - ١٠% من قيمة خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء.
٧ - ٥% من قيمة العقد لخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة والخاصة.
٨ - ٥% من قيمة فاتورة التليفون والتلغراف المحلى.

٩ - خدمات الاتصالات الأخرى:

أ – ١٥% من قيمة خدمات الاتصالات المحلية أو الدولية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيرها من النظم المتبعة في التحصيل.

ب – ١٠% من قيمة خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف الدولي ونقل المعلومات والمكالمات التليفونية الدولية عن طريق التليفون الثابت.

١٠- ١٠% من قيمة التركيبات والتوصيلات التليفونية.

١١- ١٠% من قيمة خدمات التشغيل للغير.

١٢ - ١٠% من قيمة خدمات تأجير السيارات الملاكي.

١٣ - ١٠% من قيمة خدمات البريد السريع.

١٤ - ١٠% من قيمة خدمات النظافة والحراسة الخاصة.

١٥- ١٠% بحد ادنى ٢٥ قرش لخدمات استخدام الطرق.

١٦ - ١٠% من قيمة خدمات الوساطة لبيع العقارات.

١٧ - ١٠% من قيمة خدمات الوساطة لبيع السيارات.

ثالثاً : سعر الضريبة على خدمة المقاولات:

يتحدد سعر الضريبة على خدمة المقاولات وفقاً لنوع المقاولة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى وفقاً لنسبة قيمة المواد المستخدمة فى المقاولة ونسبة القيمة المضافة من عمالة وعناصر أخرى، وذلك مع التفرقة بين حالة وجود مقاول من الباطن وحالة عدم وجود مقاول من الباطن، وذلك ماتوضحه الجداول التالية:

سعر ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات فى حالة وجود مقاول الباطن

م	نوع المقاولة	المواد %	القيمة المضافة عمالة%	أخرى%	نسبة الضريبة
١	المبانى	٧١	١٥	١٤	٢,٩%
٢	المبانى الخاصة	٧٨	١٢	١٠	٢,٢%
٣	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المبانى	٨٠	١٠	١٠	٢%
٤	المرافق والطرق والمحاجر والرى والمدارج وإستصلاح الأراضى	٧٠	٢٠	١٠	٣%
٥	البترول والأعمال البحرية	٧٥	١٥	١٠	٢,٥%
٦	عقود التركيب	صفر	٥٠	٥٠	١٠%

سعر ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات فى حالة عدم وجود مقاول الباطن

م	نوع المقاولة	المواد	القيمة المضافة		نسبة
		%	عمالة%	أخرى%	الضريبة
١	المبانى	٧١	١٥	١٤	٢,٩%
٢	المبانى الخاصة	٨٥	١٠	٥	١,٥%
٣	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المبانى	٨٨	٨	٤	١,٢%
٤	المرافق والطرق والمحاجر والرى والمدارج واستصلاح الأراضى	٨٠	١٠	١٠	٢%
٥	البترول والأعمال البحرية	٨٣	١٢	٥	١,٧%
٦	عقود التركيب	صفر	٥٠	٥٠	١٠%

رابعاً: سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

نصت المادة (٢) من القانون ١١ لسنة ٢٠٠١ بأن تفرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج بالسعر (صفر). وهذا يعني إن السلع والخدمات المصدرة خاضعة للضريبة وغير معفاة ولكن الضريبة عليها تساوى صفر. ويلاحظ أن نظام الضريبة بسعر صفر يتميز بما يلى:

-إن السلع أو الخدمة المصدرة إلى الخارج ليست معفاة من الضريبة.

- يتمتع المكلف المصدر بنظام خصم الضريبة والتى سبق أن سددها على مدخلات السلعة أو الخدمة المصدرة للخارج.

-لايقوم المكلف بسداد الضريبة على السلع المصدرة.

-يوفر هذا النظام على المكلف الكثير من الإجراءات اللازمة للتصدير، وكذلك إجراءات رد الضريبة فى حالات التصدير.

ولقد وضعت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون شروط سريان الضريبة على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر، وهى على النحو التالي:

-إذا تم التصدير بواسطة المسجل تتبع الإجراءات الجمركية المقررة مع الاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما فى ذلك شهادة الصادر من الجمرك المختص أو أية شهادة رسمية من جمرك الصادر بما يفيد إتمام عملية التصدير.

-إذا تم التصدير بواسطة شخص آخر بخلاف الشخص المسجل، يشترط تقديم المستندات والشهادات الخاصة بالتصدير وذلك خلال فترة تقديم الإقرار المقدم من المسجل منتج السلعة.

خامساً: تعديل سعر الضريبة:

أعطت الفقرة الرابعة من المادة (٣) من القانون الحق لرئيس الجمهورية بإصدار قرار بتعديل سعر الضريبة على بعض السلع والخدمات، ويعرض هذا القرار على مجلس الشعب خلال ١٥ يوم من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً أو يعرض فى أول دورة انعقاد إذا لم يكن المجلس قائماً. فإذا لم يقر المجلس القرار زال ما كان له من أثر وبقى نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية.

إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها:

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة طبقاً للمادة الخامسة من القانون بتقديم إقراراتهم عن الضريبة وتوريدها فى المواعيد المنصوص عليها إلى مصلحة الضرائب.

والمكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجر أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الإتجار مهما كان حجم معاملاته. كذلك يدخل ضمن المكلفين الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى لم يبلغ حد التسجيل ويتقدم لتسجيل إسمه وبياناته.

وتختلف الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية عن الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع المستوردة وذلك على النحو الآتى:

١ - بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

طبقاً لنص المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات، تتبع الإجراءات الآتية:

أ - يؤدى المسجل الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية إلى المأمورية المختصة وفقاً لإقراره الشهرى وذلك في موعد أقصاه الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة، فيما عدا شهر أبريل، حيث تؤدي الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو.

ب - فى حالة تعديل إقرار المسجل بواسطة مصلحة الضرائب يلزم المسجل بسداد الضرائب المترتبة على ذلك التعديل.

جـ - يكون السداد فى شكل نقدى أو بشيك على مصرف معتمد من البنك المركزى، أو بحوالة بريدية.

علماً بأن الفقرة (٢) من المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية تعطى الحق لرئيس مصلحة الضرائب فى تحديد إجراءات التحصيل حسب طبيعة بعض السلع.

٢ - بالنسبة للسلع المستوردة:

يؤدى المكلف بالضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمرك المختص وقت سداد الضريبة الجمركية ووفقاً للإجراءات الجمركية المقررة في هذا الشأن مع ملاحظة عدم الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل وذلك وفقاً لنص الفقرة (٢) من المادة (٣٢) من القانون والفقرة (٢) من المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية.

ولقد نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية على أن يجوز لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات المستوردة من لخارج واللازمة للعملية الإنتاجية وذلك وفقاً لشروط السداد والحدود والقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار منه ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع إلا بعد سداد الضريبة بالكامل.

ولقد صدر قرار مصلحة الضرائب بالسماح بتقسيط ضريبة المبيعات المقررة على الآلات والمعدات الإنتاجية وذلك على النحو التالي:

١ - يتقدم صاحب الشأن بطلب إلى مصلحة الجمارك بتقسيط ضريبة المبيعات المقررة وذلك بعد تقديم خطاب ضمان أو بوليصة تأمين لصالح المصلحة وتحت طلبها بقيمة ضريبة المبيعات المستحقة للمصلحة بمجرد طلبها حتى لو عارض صاحب الشأن فى ذلك.

٢ - يقوم الجمرك المختص باتخاذ إجراءات الإفراج المؤقت وتحصيل الضريبة المستحقة على النحو التالى:

- ١٠% عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.
- ١٠% تدفع سنوياً ولمدة ٣ سنوات تبدأ من سنة الإفراج.
- ١٥% تدفع سنوياً ولمدة ٤ سنوات تبدأ من نهاية السنوات الثلاثة السابقة الذكر.

٣ - فى حالة التوقف عن سداد أى قسط تستحق قيمة الضرائب بالكامل ويتم المطالبة بها من الجهة الضامنة مع حفظ حق المصلحة فى الإجراءات القانونية اللازمة.

٤ - لايجوز للشخص المكلف التصرف فى السلع المستوردة المفرج عنها بشكل مؤقت إلا بعد إخطار مصلحة الضرائب وسداد باقى الضرائب المستحقة.

والجدير بالذكر أن مصلحة الضرائب قد سمحت بتقسيط الضريبة على المعدات والالآت الإنتاجية فى حدود ١٠% فقط من قيمة الآلات والمعدات.

٣ - بالنسبة للخدمات المستمرة:

طبقاً لنص المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية يتم تحصيل الضريبة على الخدمات التى تؤدى بصفة منتظمة وغير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين فى ذات وقت إصدار الفواتير من مؤديها

باعتبارها هي الواقعة المنشئة للضريبة، كما سبق أن أوضحنا، ويصدر بتحديد الخدمات المستمرة قرار من وزير المالية[1].

٤ - الضريبة الإضافية:

تنص الفقرة (٣) من المادة (٣٢) من القانون أنه فى حالة التأخر عن سداد الضريبة فى المواعيد المحددة، تستحق ضريبة إضافية وطبقاً للمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون تفرض بواقع ٠,٥% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء يلى نهاية فترة السداد المحددة، على أن تسدد الضريبة الإضافية مع الضريبة الأصلية وبذات الإجراءات. وتخطر مصلحة الضرائب المكلف بالضريبة الإضافية على النموذج رقم (١٦ض.ع.م)

هذا وقد أعطى القانون لمصلحة الضرائب فى حالة تأخر المكلف عن السداد الحق فى:

١ - اتخاذ إجراءات الحجز الإداري طبقاً لأحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٩٥.

٢ - اعتبار الضريبة المستحقة والضريبة الإضافية لها الامتياز عن جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية.

رد الضريبة:

حدد المشرع لمصلحة الضرائب فترة ثلاثة شهور لرد الضريبة إلى المكلف، على أن تبدأ هذه الفترة من تاريخ تقديم المكلف لطلب رد الضريبة وذلك فى الحالتين الآتيتين:

أولاً: رد الضريبة على الصادرات:

تعتبر الضريبة على السلع المصدرة للخارج ضريبة غير واجبة الأداء، حيث حدد المشرع سعر الضريبة (صفر) على هذه النوعية من السلع. لذلك سمح القانون برد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التى يتم تصديرها إلى الخارج سواء صدرت هذه السلع بحالتها أو أدخلت فى سلعة أخرى. ولقد حدد المشرع فى المادة (٣) وكذلك فى المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التالية لرد الضريبة:

١ - أن تكون السلع التى تم شراؤها من مسجل وأن يكون لدى المشترى فاتورة ضريبية.

٢ - ألا تكون السلع مستعملة.

---

[1] أصدر وزير المالية عدة قرارات تتناول تحديد أنواع الخدمات ذات الطبيعة المستمرة، وهي على النحو التالي:

- قراري وزير المالية رقم ٢٥١ لسنة ١٩٩١، ورقم ١٤٤ لسنة ١٩٩٢ باعتبار خدمات التلكس والفاكس والتليفون والتي تحصل قيمتها بموجب فواتير تصدر في مواعيد تنظمها هيئة الاتصالات، من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة.
- قرار وزير المالية رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٩٤ باعتبار خدمات المقاولات وخدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة.
- قرار وزير المالية رقم ٨٤٢ لسنة ١٩٩٨ باعتبار خدمات النقل من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة.

٣ - أن تكون السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة قد تم تصديرها وفقاً للإجراءات الجمركية المتعارف عليها وبمعرفة مصلحة الضرائب.

٤ - أن يرفق بطلب الرد كل المستندات المؤيدة لعملية التصدير، وكذلك الفاتورة الضريبية.

٥ - قد تشمل عملية رد الضريبة كل من السلع المصدرة والسلع المستوردة المعاد تصديرها إلى الخارج سواء بحالتها أو استخدمت فى مصنوعات محلية مصدرة إلى الخارج.

٦ - لايرد من الضريبة سوى ماسبق تحصيلها منها بذات الفئة والقيمة التى كانت سارية وقت السداد وعلى ماتم تصديره فعلاً.

٧ - رد الضريبة السابق تحصيلها عن السلع المصدرة يكون بمعرفة مصلحة الجمارك خصماً على حساب مصلحة الضرائب.

٨ - بالنسبة للمغادر للبلاد له حق استرداد الضريبة السابق سددها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بمبلغ لا يقل عن أربعة آلاف جنيه مصري على أن يتم خروجها بصحبته خلال ثلاثة شهور من تاريخ الشراء.

ويتم استرداد الضريبة في هذه الحالة عن طريق المنفذ الجمركي أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة بموجب شيك يرسل بالبريد، وذلك بشرط تقديم المستندات التالية: صورة جواز السفر - الفاتورة الضريبية - نموذج رقم (١٢٤ ض.ع.م)

ثانياً: رد الضريبة التى حصلت بالخطأ:

نصت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية على الشروط التى يجب أن تتوافر فى حالة رد الضريبة المحصلة بالخطأ، وهذه الشروط هى:

١ - أن يتقدم المسجل بطلب إلى مصلحة الضرائب مبين فيه قيمة الضريبة المحصلة خطأ مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ.

٢ - أن يرفق بالطلب كل المستندات المؤيدة لوجهة نظره.

٣ - يتم فحص هذا الطلب بمعرفة مصلحة الضرائب وعلى ضوء ماتسفر عنه عملية الفحص ترد الضريبة فى خلال ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب.

خصم الضريبة :

سمح المشرع - فى نص المادة (٢٣) من القانون والمادتين (١٨، ١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون - للمسجل عند توريد الضريبة المستحقة عليه خلال فترة التحاسب الضريبى أن يخصم ماسبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وماسبق تحمله من ضريبة على مدخلاته،

كذلك الضريبة السابق تحملها على السلع المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها ويتم هذا الخصم على النحو التالى:

<u>أولاً: خصم الضريبة على المردودات من المبيعات:</u> مردودات المبيعات هى عبارة عن ظاهرة تجارية متعارف عليها، ولقد عالجها المشروع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات عن طريق السماح للمسجل بخصم ماقد سبق أن دفعه من الضريبة على المردودات من مبيعاته من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته خلال شهر المحاسبة.

ولقد نصت الفقرة أولاً من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تخصم الضريبة على مردودات المبيعات بالشروط الآتية:

١ - يسمح بخصم الضريبة السابق سدادها بالفعل عن السلع المرتدة.

٢ - أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً وقيدت فى السجلات والدفاتر المنتظمة للمسجل، وقد تم رد قيمتها للمشترى بما فيها من ضرائب أو تعلية هذه القيمة لحساب المسجل بالدفاتر.

٣ - يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقم مسلسل، ويظهر بهذا الإشعار كل البيانات الخاصة بالبائع والمشترى من إسم وعنوان ورقم وتاريخ الفاتورة الضريبية الأصلية وبيان الضريبة الواجبة الخصم والمضافة. والمثال التالى يوضح ما سبق:

مثال:

بفرض أن مبيعات (أ) خلال شهر يناير كانت ٣٠٠ وحدة للعميل (س)، ٤٠٠ وحدة للعميل (ص)، وذلك بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة، وقدم إقراره عن شهر يناير متضمناً كمية المبيعات لعملائه، وسدد الضريبة المستحقة وقدرها ٧٠٠٠ جنيه بواقع ١٠% من ثمن البيع. ثم قام (س) برد عدد ٣٠ وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات فى شهر فبراير، علماً بأن مبيعات (أ) خلال شهر فبراير بلغت ٤٠٠ وحدة.

المطلوب: حساب ضريبة المبيعات المستحقة عن شهر فبراير.

الحل:

فى هذه الحالة يجب على (أ) أن يصدر إشعار خصم بكمية الوحدات المردودة من الكميات المباعة خلال شهر فبراير، ويكون من حقه أن يخصم الضريبة السابق سدادها عن ٣٠ وحدة المرتدة وتكون الضريبة المستحقة عن مبيعات (أ) عن شهر فبراير كالتالى:

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير=

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير - الضريبة عن الوحدات المرتدة

(٤٠٠وحدة × ١٠٠ج × ١٠%) - (٣٠وحدة × ١٠٠ج × ١٠%)

= ٤٠٠٠ - ٣٠٠ = ٣٧٠٠ جنيه.

ثانياً: خصم الضريبة السابق تحصيلها على المدخلات:

سمح القانون للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات. ويقصد بالضريبة على المدخلات تلك الضريبة التي يتم تحميلها على السلع الوسيطة والمواد الخام الداخلة في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة، ويقصد بالضريبة على المشتريات بغرض الإتجار تلك الضريبة التي يتحملها تاجر الجملة أو تاجر التجزئة عند شرائه السلع المصنعة محلياً أو المستوردة للإتجار فيها. وترجع فلسفة المشرع الضريبي في هذا النوع من الخصم إلى تخفيض العبء عن المستهلك النهائي، حيث أن عدم خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من الضريبة على قيمة المبيعات، يؤدي إلى اعتبارها جزء من عناصر تكلفة النشاط، مما يترتب عنه زيادة أسعار بيع السلع وبالتالي زيادة العبء على المستهلك وللإيضاح ذلك نسوق المثال التالي:

مثال:

بفرض أن أحد تجار الجملة قام بشراء سلع من أحد الشركات الصناعية بمبلغ ١١٠٠ جنيه شاملة ١٠٠ جنيه ضريبة مبيعات، وتبلغ المصاريف التي تحملها لبيع هذه السلع لتاجر التجزئة ٥٠٠ جنيه، ويتم بيع السلع على أساس التكلفة بالإضافة إلى هامش ربح ٢٠% من التكلفة.

المطلوب: تحديد مقدار الضريبة على المبيعات مع بيان أثر خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من قيمة الضريبة على المبيعات.

الحل:

أ - في حالة تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة لا تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

تكلفة السلعة = ١٠٠٠ + ٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

∴ سعر البيع = ١٥٠٠ + (١٥٠٠ × ٢٠%) = ١٨٠٠ ج

∴ ضريبة المبيعات المستحقة عند البيع لتجار التجزئة

=١٨٠٠ × ١٠% = ١٨٠ ج.

∴ إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة

=١٨٠٠ + ١٨٠ = ١٩٨٠ ج.

وفي هذه الحالة تكون الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة ضرائب المبيعات تتحدد كالتالي:

الضريبة على المبيعات - الضريبة المسددة على المدخلات (المشتريات) = ١٨٠ - ١٠٠ = ٨٠ ج.

ب - في حالة عدم تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

تكلفة السلعة = ١٠٠٠ + ١٠٠ + ٥٠٠ = ١٦٠٠ جنيه.

∴ سعر البيع = ١٦٠٠ + (١٦٠٠ × ٢٠%) = ١٩٢٠ جنيه.

∴ ضريبة المبيعات المستحقة عند البيع لتجار التجزئة

=١٩٢٠ × ١٠% = ١٩٢ جنيه.

∴ إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة

=١٩٢٠ + ١٩٢ = ٢١١٢ جنيه.

وفي هذه الحالة تكون الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة ضرائب المبيعات هي الضريبة المستحقة بالكامل (١٩٢جنيه) دون السماح بخصم ما سبق سداده من ضريبة مبيعات على المدخلات.

ومما سبق نستنتج أن تطبيق مبدأ خصم الضريبة على المدخلات يترتب عنه أولاً انخفاض سعر البيع كنتيجة لانخفاض التكلفة، وثانياً انخفاض العبء الضريبي.

حالات خصم الضريبة على المدخلات:

نصت الفقرة ثانياً من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية على الحالات التي يسمح فيها للمسجل بخصم الضريبة على مدخلاته ومشترياته بغرض الإتجار، حيث تضمنت ما يلي:

١ - إذا كانت جميع مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة على المبيعات، يسمح له بخصم ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محلياً والمشتريات بغرض الإتجار، بشرط حيازته لفواتير الضريبة السابق سدادها.

٢ - في حالة السلع المستوردة، يسمح للمسجل بخصم الضريبة المسددة خلال الفترة الضريبية وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية.

مثال:

قامت الشركة الوطنية خلال شهر أبريل باستيراد سلع من الخارج بلغت قيمتها الاستيرادية (القيمة للأغراض الجمركية) ٢٥٠ ألف جنيه، وسدد عنها ضرائب جمركية ٥٠% وضريبة مبيعات ١٠%، ولقد بلغت مبيعات الشركة خلال هذا الشهر ٤٠٠ ألف جنيه، وتخضع لضريبة المبيعات بفئة ضريبية ١٠%.

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة السداد عن شهر أبريل.

الحل:

أ - حساب الضريبة على مبيعات الشركة:

٤٠٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ٤٠٠٠٠ جنيه

ب - حساب الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي:

* وعاء الضريبة:

قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية	٢٥٠٠٠٠
+ الضريبة الجمركية ٥٠%	١٢٥٠٠٠
	٣٧٥٠٠٠

* ضريبة المبيعات المستحقة = ٣٧٥٠٠٠ × ١٠% = ٣٧٥٠٠ جنيه

جـ - حساب ضريبة المبيعات المستحقة السداد:

	ضريبة المبيعات المستحقة	٤٠٠٠٠
يخصم:	ضريبة المبيعات على السلع المستوردة	٣٧٥٠٠
	الضريبة الواجبة السداد عن شهر أبريل	٢٥٠٠

٣ - إذا كانت الضريبة السابق سدادها على المدخلات والمشتريات بغرض الإتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة، يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفاذها، والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال:

قامت أحدا الشركات الصناعية خلال شهر يناير بشراء خامات من السوق المحلي بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه وسددت عنها ضريبة مبيعات ١٠%، واستخدمت هذه الخامات في إنتاج منتجاتها المتعددة، وبلغت مبيعات هذه الشركة من منتجاتها خلال نفس الشهر ٢٠٠ ألف جنيه، تتضمن مبيعات بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه من أصناف خاضعة للضريبة بفئة ٥% والباقي مبيعات من أصناف خاضعة للضريبة بفئة ١٠%.

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير.

الحل

أ - حساب ضريبة المبيعات المستحقة عن مبيعات الشركة:

١٥٠٠٠٠ × ٥% = ٧٥٠٠ جنيه

٥٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠ جنيه

١٢٥٠٠ جنيه

ب - حساب ضريبة المبيعات المسددة على الخامات والقابلة للخصم:

١٥٠٠٠٠ × ١٠% = ١٥٠٠٠ جنيه

جـ - حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير:

	ضريبة المبيعات المستحقة	١٢٥٠٠ جنيه
يخصم:	الضريبة على المدخلات والقابلة للخصم	١٥٠٠٠ جنيه
	الباقي بالسالب	(٢٥٠٠) جنيه

ويمثل الباقي ضريبة مبيعات قابلة للخصم من الضريبة المستحقة عن الشهر التالي (فبراير) ولا يستحق على الشركة عن شهر يناير ضرائب واجبة السداد.

٤ - إذا كانت بعض مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية والبعض الآخر معفى من الضريبة، فيتم الخصم على الوجه التالي:

أ - يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي استخدمت فقط في صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها.

ب - لا تخصم الضريبة على المدخلات التي استخدمت في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة.

جـ - إذا استخدمت المدخلات في تحقيق مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى، تخصم ضريبة المدخلات التي استخدمت في المخرجات الخاضعة للضريبة، وتحسب في هذه الحالة على أساس نسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات.

مثال:

بفرض أن (أ) قام بشراء مواد خام من السوق المحلى قدرها ١٠٠٠كجم بسعر ١٥جنيه للكيلو جرام، سدد عنها ضريبة مبيعات ١٠%. استخدم هذه الكمية كلها فى تصنيع نوعين من المنتجات، الأول ويخضع لضريبة المبيعات بسعر ١٠%، ويبلغ عدده ١٠٠ وحده باعها بسعر ٦٠ جنيه للوحدة، والثانى معفى من ضريبة المبيعات ويبلغ عدده ٢٠٠ وحده تم بيعها بسعر ٤٠جنيه للوحدة.

المطلوب: تحديد ضريبة المبيعات المستحقة.

الحــل:

المبيعات الخاضعة للضريبة هى مبيعات المنتج الأول، فيسمح بخصم الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى تلك المبيعات فقط، وذلك على اساس نسبة المبيعات الخاضعة للضريبة فقط إلى إجمالى المبيعات.

*** نسبة مبيعات المنتج الأول والخاضعة للضريبة =**

عدد وحدات المبيعات الخاضعة ÷ إجمالى عدد الوحدات المباعة = ١٠٠ وحدة ÷ ٣٠٠ وحدة = ١/٣

*** ضريبة المبيعات على المدخلات والتى يسمح بخصمها =**

١٠٠٠كجم × ١٥ ج × ١٠% × ١/٣ = ٥٠٠ جنيه.

*** الضريبة على الوحدات المباعة =١٠٠ وحدة×٦٠ج×١٠% =٦٠٠٠ جنيه.**

∴ ضريبة المبيعات المستحقة السداد =

ضريبة المبيعات على المنتجات المباعة - ضريبة مدخلات المبيعات الخاصعة =

٦٠٠٠ - ٥٠٠ = ٥٥٠٠ جنيه.

٤ - إذا كان المسجل قد قام بخصم الضريبة على مدخلات سلع معفاه من الضريبة فى إقرارات سابقة يحرر إشعار إضافة بهذه الضريبة.

شروط خصم الضريبة على المدخلات:

يشترط لخصم الضريبة على المدخلات والمشتريات توافر التالي:

١ - تقديم الإقرار الشهري في موعده القانوني مصحوباً بالسداد.

٢ - أن يتم الخصم بمعرفة المسجل أو وكيله دون غيرهما، ويكون خصم الضريبة السابق سدادها ضمن الإقرار الشهري.

٣ - أن تكون الضريبة المخصومة عن مشتريات بغرض البيع أو مدخلات استخدمت في تصنيع سلع خاضعة للضريبة.

٤ - أن تكون السلع المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشتراة من بائع مسجل بموجب فاتورة ضريبية.

٥ - أن يتم الخصم في الإقرار في ذات الفترة الضريبية التي تم الشراء فيها.

٦ - الاحتفاظ بالفواتير الضريبية الدالة على سداد الضريبة.

ثالثاً: خصم الضريبة على السلع الرأسمالية:

من المتعارف عليه أن ضريبة المبيعات المسددة على السلع الرأسمالية وقطع غيارها، لا تعد من ضرائب المبيعات القابلة للخصم، وذلك على اعتبار أن المنشأة التي تقتني هذه السلع تعتبر هي المستهلك النهائي لها، وبالتالي ينبغي أن تتحمل ضريبتها. إلا أنه تشجيعاً على الإنتاج لتحقيق التنمية الاقتصادية، رأي المشرع الضريبي انه من الناحية العملية والعلمية أن يخصم من ضريبة المبيعات المستحقة، الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار والتي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وذلك على اعتبار أن هذه الآلات والمعدات وقطع غيارها وأجزائها من المدخلات اللازمة لإنتاج السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة.

فنصت المادة الثانية من القانون (٩) لسنة ٢٠٠٥ على إضافة المادة (٢٣ مكرر) إلى مواد القانون والتي تنص على الآتي:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص للمنشأة.

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يخصم إلى الفترات الضريبية التالية، حتى يتم الخصم بالكامل ".

ويتضح من النص السابق أن لخصم الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها يجب مراعاة ما يلي:

١ -أن تكون الضريبة مسددة عن آلات ومعدات وأجزائها وقطع غيارها، وبالتالي إذا كانت ضريبة المبيعات مسددة عن أنواع أخرى من السلع الرأسمالية فلا يسمح بالخصم.

٢ -أن تستخدم هذه الآلات والمعدات في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة. وبالتالي إذا كانت هذه الآلات والمعدات تستخدم في إنتاج سلعة أو في تأدية خدمة معفاة أومن غير خاضعة للضريبة فلا يسمح بالخصم.

٣ -يكون الخصم في حدود المستحق السداد من ضريبة المبيعات ويرحل ما لم يخصم لفترات تالية.

ويترتب عن هذا الشرط أنه بفرض إذا كانت ضريبة المبيعات المسددة عن الآلات والمعدات التي قامت منشأة ما باقتنائها ٦٠٠٠ جنيه، وأن ضريبة المبيعات المستحقة عن مبيعات المنشأة ١٨٠٠٠ جنيه، وأن الضريبة المسددة على المدخلات القابلة للخصم ٧٠٠٠ جنيه، فإن المعاملة الضريبية عن ضريبة المبيعات تتحدد كالآتي:

ضريبة المبيعات المستحقة ١٨٠٠٠ جنيه

(-) ضريبة المدخلات القابلة للخصم (٧٠٠٠) جنيه

ضريبة المبيعات المستحقة السداد ١١٠٠٠ جنيه

(-) الضريبة المسددة عن الآلات (٦٠٠٠) جنيه

الباقي والمستحق سداده عن إقرار هذه الفترة ٥٠٠٠ جنيه

أما إذا كانت ضريبة المبيعات المسددة على الآلات والمعدات التي تم اقتنائها ١٢٠٠٠ جنيه، فإن المعاملة الضريبية في هذه الحالة تتحدد كالآتي:

ضريبة المبيعات المستحقة السداد ١١٠٠٠ جنيه

(-) ضريبة المبيعات المسددة عن الآلات والمعدات ١١٠٠٠ جنيه

(في حدود المستحق السداد) صفر

وهذا معناه أن المسجل لن يستحق عليه ضريبة مبيعات في إقرار الشهر المقدم فيه العمليات السابقة، والباقي من الضريبة المسددة عن الآلات والمعدات ويبلغ ١٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ – ١١٠٠٠) يرحل للفترة الضريبية التالية ويخصم في إقرارها بنفس الأسس الموضحة فيما سبق.

٤ -لا يسرى هذا الخصم بالنسبة للضريبة المسددة على سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان نشاط المنشأة الرئيسي يستلزم استخدام هذه السيارات مثل منشآت نقل الركاب ومنشآت تأجير السيارات.

هذا ولقد نص القانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ على إضافة بعض المواد للقانون ١١ لسنة ١٩٩١، تؤكد حرص الإدارة الضريبية في مصر على تشجيع الاستثمار في الإنتاج السلعي أو الخدمي ، وهذه الإضافات شملت :

١- أن يكون سعر ضريبة المبيعات على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج بصفة عامة ٥%.

٢ – ترد الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، عند تقديم أول إقرار ضريبي.

وعادة سوف يتم الرد في هذه الحالة عن طريق الخصم في أول إقرار ضريبي يقدمه المسجل بعد بداية استخدام هذه الآلات والمعدات في النشاط الإنتاجي، فإذا تبقى مبالغ من الضريبة المسددة عن هذه الآلات يتم ردها للمسجل.

رابعاً: تعديل قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عنها:

قد يحدث نتيجة للمعاملة بين بائع مسجل ومشترى مسجل تعديل قيمة صفقة قد تمت وسدد عنها ضريبة، هذا التعديل فى قيمة الصفقة يستوجب إظهاره فى الإقرار الضريبى لكل من البائع والمشترى فى الشهر الذي تم فيه.

فلو افترضنا أن مستورد حرر فاتورة ضريبية إلى أحد المصانع متضمنة بيع ٣٠ طن من المواد الخام المستوردة بسعر ٥٠٠ جنيه للطن، وقام هذا المستورد بتقديم إقراره الضريبي الشهري متضمناً هذا البيع، ثم اكتشف أن سعر بيع الطن الموضح فى الفاتورة ليس السعر الحقيقي نتيجة حدوث خطأ فى التضريبات، وأن السعر الحقيقي هو ٦٠٠ جنيه للطن.

فى هذه الحالة يجب على المستورد أن يقوم بتحرير إشعار إضافة بقيمة فرق الضريبة وإدراجه فى إقراره الذى سيقدمه عن الشهر الذى حدث فيه التعديل، وعلى المشترى (صاحب المصنع) أن يصدر إشعار خصم ويدرجه فى إقراره عن الشهر الذى حدث فيه التعديل.

ولقد نصت الفقرة ثالثاً من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية على أن تكون المعالجة على النحو الآتى:

أ - إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة:

يقوم البائع بإضافة الزيادة فى الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب وبالنسبة للمشترى فيخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات (وذلك كما هو موضح فى المثال السابق).

ب - إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص:

بالنسبة للبائع فيسمح له بالخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره، وبالنسبة للمشترى فعليه إضافة النقص فى الضريبة بموجب إشعار إضافة للضريبة المستحقة عليه للمصلحة بإقراره.

خامساً: الشروط العامة لخصم الضريبة:

وبصفة عامة يجب توافر مجموعة من الشروط لخصم الضريبة سواء بالنسبة لخصم الضريبة على المدخلات، أو الضريبة على المردودات أو الضريبة على تعديل قيمة الصفقة. هذه الشروط هى:

أ - فى حالة السلع المرتدة يجب أن يكون قد تم استلامها وقيدت بياناتها فى الدفاتر والسجلات.

ب - أن يتوافر لدى المشترى الدليل المادى الذى يؤيد حدوث التخفيض فى الثمن.

جـ - إشعارات الخصم والإضافة التى يستخدمها المسجل البائع أو المسجل المشترى يجب أن تتوافر بها البيانات الآتية:

- عنوان البائع ورقم تسجيله.

- إسم المشترى وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها وكافة البيانات اللازمة.
- قيمة مبلغ التنزيل أوالإضافة وبيان بالضريبة المستنزلة أوالمضافة.

د -أن يكون إشعار الخصم أو الإضافة مؤرخاً ويحمل رقم مسلسل.

هـ -أن تكون نسبة الضريبة المخصومة من المشتريات هى نفس النسبة التى حملت على قيمة السلعة عند البيع.

و -أن يصدر البائع للمشترى إشعار خصم، مبين به كل البيانات السابق ذكرها فى إشعار الخصم/ والإضافة.

ز -أن يكون إشعار الخصم مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً.

سادساً: الحالات التى لايسمح فيها بخصم الضريبة:

نصت المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية على أن لا يسري الخصم المبين في المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية على السلع والخدمات الواردة في الجدولين رقمي (١)، (٢) المرافقين للقانون سواء كانت عن سلع وخدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة.

هذا ولاتعد الحالة التي نصت عليها المادة (١٨) هي الحالة الوحيدة التي لايسري عليها أحكام الخصم، ولكن يمكن أن تنحصر بصفة عامة الحالات التي لايسري فيها أحكام خصم الضريبة السابق سدادها في الحالات الآتية:

١ - الضريبة المسددة على سلع وخدمات الجدولين (١)، (٢) المرافقين للقانون.
٢ - الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات الواردة بالجدولين (١)، (٢).
٣ - الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية وقطع غيارها عدا الآلات والمعدات وقطع غيارها والتي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة.
٤ - الضريبة المسددة على المواد والسلع الوسيطة التي تدخل في إنتاج سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة أو في سلع مباعة لجهات معفاة.
٥ - الضريبة المسددة على السلع التي تستهلك أثناء الإنتاج ولاتظهر ضمن التكوين المباشر للمخرجات.
٦ - الضريبة المسددة على السلع المشتراة للاستخدام غير المباشر في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة مثل (الأدوات والتجهيزات المكتبية - معدات وسلع معاونة - مستلزمات الزيوت والشحوم والقوى المحركة والمهمات).
٧ - الضريبة المسددة على مدخلات السلع التي يتم محاسبتها وفقاً لاتفاقيات تحاسبية حكمية تمت بين مصلحة ضرائب المبيعات والغرف المختصة.

٨ - السلع والمواد المشتراة من غير المسجلين، وذلك لأنها غير مسدد عنها ضريبة.

حالة تطبيقية شاملة:

إليك البيانات الواردة بالدفاتر المنتظمة لمنتج صناعى والمسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر سبتمبر ××٢٠

١ - بلغت جملة مبيعاته خلال الشهر ٦٠٠ ألف جنيه كالآتى:

- ١٨٠ ألف جنيه من السلعة س الخاضعة للضريبة بسعر ١٠%.
- ٣٠٠ ألف جنيه من السلعة ص الخاضعة للضريبة بسعر ٢٠%.
- ١٢٠ ألف جنيه من السلعة ن المعفاه من الضريبة.

٢ - بلغت مردودات مبيعاته خلال الشهر مايلى:

- ٥٠ ألف جنيه من مبيعات السلعة س.
- ٢٠ ألف جنيه من مبيعات السلعة ص.
- ١٠ آلاف جنيه من مبيعات السلعة ن.

٣ - بلغت جملة مشترياته (المدخلات) خلال الشهر ١٠٠ ألف جنيه كالآتى:

- ٤٠ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة استخدمت فى إنتاج السلعة ص (منها ١٠٠٠٠جنيه مشتريات من بائع غير مسجل).
- ٥٠ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة تم شرائها من بائع مسجل استخدمت فى إنتاج السلعة س (منها ماقيمته ١٠٠٠٠ جنيه عن سلع واردة بالجدول رقم ١).
- ١٠ آلاف جنيه مشتريات معفاة من الضريبة استخدمت فى إنتاج السلعة ن.

فإذا علمت أن سعر الضريبة على المدخلات من غير سلع الجدول(١) ١٠%.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على المبيعات بالنسبة للمنتج.

ملخص الضريبة العامة على المبيعات
عن شهر سبتمبر ××٢٠

بيـــان	القيمة بدون الضريبة		الضريبة	
	جزئى	كلى	جزئى	كلى
أولاً: المبيعات				
السلعة س (١٠%)	١٨٠٠٠٠	--	١٨٠٠٠	
السلعة ص (٢٠%)	٣٠٠٠٠٠	--	٦٠٠٠٠	
السلعة ن (معفاه)	١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	---	٧٨٠٠٠
تسويات ضريبية				
مردودات مبيعات		(٨٠٠٠٠)		(٩٠٠٠)[1]
صافى المبيعات/الضريبة على المبيعات(١)		٥٢٠٠٠٠		٦٩٠٠٠
ثانياً: المشتريات (المدخلات)				
مشتريات معفاه	١٠٠٠٠	--	--	
مشتريات غير قابلة للخصم الضريبى	٢٠٠٠٠	--	--	
مشتريات قابلة للخصم الضريبى (١٠%)	٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠
تسويات ضريبية		--		--
صافى المشتريات/ الضريبة المخصومة(٢)		١٠٠٠٠٠		٧٠٠٠
الضـــريبة المســـتحقة عـــن شـــهر سبتمبر××٢٠ (١ – ٢)				٦٢٠٠٠

---

(١) حسبت كالآتى:
٥٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠ جنيه.
٢٠٠٠٠ × ٢٠% = ٤٠٠٠ جنيه.
١٠٠٠٠ معفاه = ----
٨٠٠٠٠ ٩٠٠٠ جنيه .

الفصــل الرابــع
إعفاءات الضريبة العامة على المبيعات

مقدمة :

يقصد بالإعفاء الضريبي عدم تحصيل الضريبة عن سلعة معينة أو خدمة معينة، على الرغم من أن هذه السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة، ويكون الإعفاء لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية أو لمنع الازدواج الضريبي. ويختلف الإعفاء الضريبي عن رد الضريبة، فرد الضريبة يعنى استحقاق الضريبة على السلعة وسدادها ثم ردها فى الحالات التى يجيز فيها القانون ذلك.

ولقد تناول قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الإعفاءات الضريبية فى مواضع كثيرة يمكن تحديدها فيما يلى :

أولا : إعفاءات بنص القانون وهى مجموعة من الإعفاءات التى وردت بنص المواد ٢٤، ٢٧، ٢٩ من القانون .

ثانيا : إعفاء بقرار من وزيرالمالية، وهى مجموعة الإعفاءات التى وردت بنص المواد ٢٦ ، ٢٨ من القانون.

ثالثا : إعفاء بقرار من السيد رئيس الجمهورية، وهى مجموعة الإعفاءات التى وردت بنص المادة ٣ من القانون.

وسوف نتناول كل نوع من أنواع الإعفاءات السابقة الذكر بالتفصيل على النحو التالى :

أولا : الإعفاء من ضريبة المبيعات بنص القانون :

تنقسم الإعفاءات بنص القانون إلى:

١- إعفاء حسب نص المادة ٢٤ من القانون :

تقضي المادة ٢٤ من القانون على وجوب إعفاء بعض السلع مراعاة لقواعد المجاملات الدولية وهذه السلع هى :

أ- مشتريات أعضاء السلك الدبلوماسى والقنصلي المعينين بالجداول التى تصدرها وزارة الخارجية سواء من السلع المحلية أو المستوردة بشرط أن تكون للاستخدام الشخصي كذلك أزواجهم وأولادهم القصر.

ب- ما يشترى أو يستورد من احتياجات السفارات والقنصليات للاستعمال الرسمى، فيما عدا السلع الغذائية والمشتريات الروحية والأدخنة.

ج- يعفى بالنسبة للسيارات سيارة واحدة للاستعمال الشخصي للدبلوماسي وخمسة سيارات للسفارة أو القنصلية للاستخدام الرسمي. ولقد أعطى القانون الحق للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

د- ما يستورد للاستعمال الشخصى لموظفى البعثات الدبلوماسية والقنصلية الذين لم يستفيدوا من الإعفاء فى البند (أ) ولقد حدد القانون هذه السلع فى الأمتعة الشخصية وأثاث وأدوات المنزل كذلك سيارة واحدة مستعملة ويشترط لهذا الإعفاء ما يلى :

١- المعاينة.

٢- إعتماد طلب الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية.

٣- التصديق من وزارة الخارجية.

٤- أن يكون ذلك فى خلال ٦ شهور من وصول المستفيد.

ويشترط بشكل عام للتمتع بالإعفاءات السابقة الذكر المعاملة بالمثل، ويقصد بالمعاملة بالمثل إعفاء التشريعات الأجنبية لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلى المصرى من الضريبة على المبيعات أو ما يماثلها.

٢- إعفاءات حسب نص المادة ٢٧ من القانون :

تنص المادة ٢٧ من القانون على إعفاء السلع الآتية :

أ- العينات التى تستخدم فى أغراض التحليل بالمعامل الحكومية وذلك بالشروط الأتية :

١- أن يتقدم صاحب العينة بطلب إعفاء للمأمورية المختصة.

٢- أن يقدم شهادة من معمل حكومى تفيد إتمام التحليل واستهلاك العينة أو جزء منها فى التحليل.

٣- لايعفى من العينة إلا الجزء المستهلك فقط.

ب- المتعلقات الشخصية المجردة من الصفة التجارية، مثل الميداليات والنياشين والجوائز الرياضية، ويشترط لإعفاء هذه المتعلقات الشروط التالية:

١- أن يتقدم صاحب هذه المتعلقات بطلب الإعفاء إلى مصلحة الضرائب مرفقا به ما يفيد الآتى :

أ- أن هذه المتعلقات شخصية.

ب- التعهد بعدم التصرف فيها خلال الفترة القانونية.

جـ- إثبات الحصول عليها فى مسابقة رياضية أو علمية أو دينية معترف بها.

٢- أن يقدم صاحب هذه المتعلقات شهادة من الجهة الإدارية المختصة بما يفيد المعلومات السابقة.

أ - الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية أو المستوردة أو المشتراة من المناطق الحرة وذلك فى حدود الإعفاءات الجمركية التى يتمتع بها المسافر.

ب- ما يستورد من الخارج كبدل تالف أو فاقد لأشياء سبق أن وردت من قبل وتم دفع الضريبة عليها بالكامل، ويشترط لهذا الإعفاء تحقق مصلحة الضرائب من ذلك.

ج- الأشياء التى تم تصديرها إلى الخارج وتم سداد الضريبة عليها بالكامل ثم أعيد استيرادها من الخارج بشرط تأكد مصلحة الضرائب من ذلك.

٣- إعفاءات طبقا لنص المادة ٢٩ من القانون :

تنص المادة ٢٩ والمعدلة بالقانون (٩) لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء كافة السلع والخدمات والأجهزة التى تخدم أغراض الدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها. ولقد تم تحديد هذه الإعفاءات طبقا لشروط معينة نصت عليها المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية وهذه الشروط يمكن عرضها على النحو الآتي :

أ- بالنسبة للشروط التى تخص وزارة الدفاع :

١- أن تكون السلع والخدمات والأجهزة المعفاة محددة بشهادة من وزارة الدفاع بإعتبارها لازمة لأغراض التسليح، على أن يصدق على هذه الشهادات رئيس هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه.

٢- أن تسرى المادة السابقة على جميع قيادات القوات المسلحة وإدارتها والصناديق التابعة لها أو الملحقة بها.

٣- أن يكون تمويل شراء هذه السلع والأجهزة أو المعدات من موازنة وزارة الدفاع أو من مواردها الذاتية.

٤- أن تكون هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة هى جهة التعامل مع المصلحة فيما يتعلق بتنظيم أحكام الإعفاء.

٥- يتم تشكيل لجنة خاصة من المصلحة وهيئة الشئون المالية للقوات المسلحة بقرار يصدر من رئيس المصلحة بالاتفاق مع رئيس هيئة الشئون المالية لمتابعة الإجراءات التنفيذية المتعلقة بالإعفاء.

٦- عند قيام وزارة الدفاع بشراء أو استيراد أو بيع بعض الأصناف أو أداء بعض الخدمات غير المقرر إعفاءها من الضريبة، يجب على هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة إخطار مصلحة الضرائب بذلك لاتخاذإجراءات تحصيل الضريبة.

٧- تتبع الإجراءات التالية لتطبيق الإعفاءات سالفة الذكر.

أ- تحرر وزارة الدفاع شهادة تفيد أن الإحتياجات المطلوب تدبيرها للقوات المسلحة هى لأغراض التسليح وتقدم هذه الشهادات إلى:

- المنتج الصناعى.

أو - المستورد.

أو - مؤدى الخدمة.

على أن تكون هذه الشهادة معتمدة من رئيس هيئة الشئون المالية.

ب- يقوم المسجل بالبيع لوزارة الدفاع غير محمل بالضريبة مع إصداره الفاتورة الضريبية موضحا بها هذه الأصناف معفاة من الضريبة طبقا لنص المادة ٢٩ من القانون.

جـ- تقوم وزارة الدفاع المختصة بالإعفاءات بقيد بيانات الفواتير الضريبية الصادرة من المسجلين بدفاترها.

٨- يعمل عند تطبيق هذه الإعفاءات الجمركية بالنسبة للأصناف الواردة للقوات المسلحة لأغراض التسليح.

ب- بالنسبة للشروط التى تخص جهات أخرى بخلاف وزارة الدفاع :

شملت المادة ٢٩ من القانون بعض الجهات الأخرى بالإضافة إلى وزارة الدفاع هذه الجهات هى:

١- هيئة الأمن القومى.

٢- الهيئة العربية للتصنيع.

٣- الشركات ذات الطابع الحربى فى الإنتاج والتابعة لوزارة الدفاع والإنتاج الحربى.

٤- وزارة الداخلية.

ولقد سمح المشرع لهذه الجهات بالإعفاء من ضريبة المبيعات وذلك فيما يصدر فيه شهادة من الوزير أو رئيس الهيئة المختصة أو من يفوضه تفيد بأن هذه الاحتياجات لأغراض التسليح والدفاع والأمن القومى.

هذا وتلتزم هذه الجهات بسداد الضريبة على أى مشتريات واحتياجات لاتدخل ضمن الأغراض المنصوص عليها فى هذه المادة، وعلى ما تم بيعه لجهات غير معفاة من الضرائب.

ثانيا : الإعفاءات بقرارات وزارية :

١- أجاز القانون لوزير المالية مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة ولكن تحت الشروط التالية:

أ- الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإدارى للدولة ووحدات الحكم المحلى.

ب-ما يستورد لأغراض التعليم والثقافة بواسطة المعاهد العلمية ومعاهد البحث العلمى.

٢- إعفاء الأدوية من الضريبة العامة على المبيعات والتى سبق أن صدر بها قرار وزير الصحة بإعفائها من ضريبة الإستهلاك.

٣- أجاز القانون لوزير المالية بالإتفاق مع وزير الخارجية السماح بإعفاء بعض السلع للإستعمال الشخصى لبعض ذوى المكانة من الأجانب وذلك على سبيل المجاملة الدولية.

ثالثا : الإعفاءات بقرارات جمهورية :

أجاز المشرع فى المادة الثالثة من القانون لرئيس الجمهورية إصدار قرار بإعفاء بعض السلع من الضريبة، على أن يعرض هذا القرار على مجلس الشعب خلال ١٥ يوما من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائما أو فى أول دورة إنعقاد إذا لم يكن المجلس قائما. فإذا لم يقر المجلس هذا القرار زال ما كان له من أثر وبقى نافذا بالنسبة للمدة الماضية.

وتطبيقا لنص الفقرة الثالثة من القانون صدر القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ بإعفاء بعض السلع من هذه الضريبة وهذه السلع هى :

١- منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.

٢- الزيوت النباتية المدعمة للطعام، ثابتة، أو سائلة ، أو جامدة، أو منقاة، أو مكررة.

٣- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد.

٤- المحضرات والأصناف المحفوظة أو المصنعة أو المجهزة من اللحوم.

٥- المحضرات والأصناف المحفوظة أو المصنعة أو المجهزة من الأسماك فيما عدا الكافيار وإبداله والأسماك المدخنة.

٦- الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهزة والمعبأة والمعلبة والطازجة أو المجمدة أو المحفوظة عدا المستورد منها.
٧- الحلاوة الطحينية.
٨- المأكولات التى تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائى مباشرة.
٩- الخبز المسعر بكل أنواعه.
١٠- الغاز الطبيعى وغاز البوتين (البوتجاز) وإن كان معبأ فى عبوات مهيئة للبيع بالتجزئة.
١١- بقايا ونفايا صناعة الأغذية، أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
١٢- الكساء الشعبى الذى تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية.
١٣- عجائن الورق والورق المقوى والصالحة فقط لصنع الورق.
١٤- ورق الصحف وورق الطباعة والكتابة.
١٥- الكتب والنشرات والمطبوعات المماثلة وإن كانت صفحات متفرقة.
١٦- الصحف والمجلات والنشرات الدورية المطبوعة وإن كانت مصورة.
١٧- أوراق النقد والنقود فيما عدا العملات التذكارية.
١٨- المكرونة المصنعة من الدقيق العادى.

وإذا نظرنا إلى الإعفاءات السابقة الذكر نجد أن الهدف منها هو تحقيق أهداف إجتماعية أو اقتصادية أو ثقافية أو تعليمية.

حظر التصرف فى الأشياء المعفاة :

حظر المشرع من التصرف فى الأشياء التى أعفيت طبقا لأحكام المادة (٢٤) والمادة (٢٥) من القانون، فى خلال الخمس سنوات التالية على الإعفاء قبل إخطار مصلحة الضرائب وسداد الضريبة المستحقة ما لم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك.

الفصل الخامس
الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات

مقدمة:

ألزم المشرع المسجل بإمساك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات. ولقد وضعت اللائحة التنفيذية للقانون القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها فى تلك المستندات والدفاتر والسجلات وسوف نتناول فى هذا الفصل بشيء من التفصيل القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها فى المستندات وفى الدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق هذه الضريبة.

أولا : المستندات (الفواتير الضريبية)

يقصد بالفواتير الضريبية تلك الفواتير التى تعد وفقا للنموذج الذى يصدر به قرار من رئيس مصلحة الضرائب. وتلعب الفواتير الضريبية دورا هاما وفعالا فى تطبيق ضريبة المبيعات، حيث تعتبر الفواتير المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة، لذلك نصت المادة ١٤ من القانون على إلزام المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو إنهاء خدمة خاضعة للضريبة.

وفى حالة البيع لغير المسجل فلا يجوز تحرير الفاتورة موضحا بها قيمة ضريبة المبيعات، وإنما يتم تحرير الفاتورة موضحا بها إجمالى قيمة السلعة أو الخدمة المباعة شاملا الضريبة.

ولقد نصت المادة رقم (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على مجموعة من الشروط الواجب توافرها فى الفواتير الضريبية التى يحررها المسجل وهذه الشروط هى:

١ - أن تكون الفاتورة من أصل وصورة، بحيث يسلم الأصل إلى المشترى وتظل الصورة لدى (البائع والمسجل) .

٢ - أن تكون الفواتير مسلسلة بشكل يطابق تاريخ تحريرها.

٣ - يجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل البيانات التالية:

أ - رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.

ب - إسم المسجل وعنوانه، ورقم التسجيل.

ج - إسم المشترى وعنوانه ورقم تسجيله إذا كان المشترى مسجلاً.

د - بيان بالسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة من حيث الكمية والقيمة وقيمة الضريبة المقررة مع بيان بإجمالى قيمة الفاتورة.

ولقد أعطى القانون الحق لرئيس مصلحة الضرائب فى تعديل البيانات السابقة الذكر أو إصدار نماذج للفواتير الضريبية تتفق مع طبيعة نشاط المسجلين.

٤ - تسجيل بيانات كل فاتورة فى السجل المعد لذلك لدى المسجل على أن تتم عمليات التسجيل أولاً بأول.

٥ - يتم الإحتفاظ بصور الفواتير لمدة لاتقل عن ٣ سنوات من نهاية السنة المالية التى تم فيها قيد هذه الفواتير بالسجلات.

ولقد أجاز القانون للجمعيات التعاونية الإنتاجية والجمعيات الخيرية والأسر المنتجة والتى تقوم بشراء مستلزمات الإنتاج وبيعها لأعضائها من الحرفيين وأصحاب الورش والمصانع الصغيرة، والأسر المنتجة المسجلين أن تحرر بيانات للعضو مع فاتورة البيع يوضح فيه أن مستلزمات الإنتاج مشتراة من منتجين أو مستوردين وسبق للجمعية سداد ضريبة المبيعات عنها وفئة الضريبة المقررة عنها وفقاً لأحكام القانون.

ولقد إعتبر المشرع المسجل الذى لايصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة أو إصدار غير المسجل لفواتير شاملة الضريبة العامة على المبيعات تهرباً ضريبياً يعاقب عليه القانون حسب العقوبات المنصوص عليها فى المادة ٤٣ من القانون.

ثانياً: الدفاتر والسجلات:

تنص المادة ١٥ من القانون على ضرورة إلتزام المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها العمليات التى تتم أولاً بأول، وأن يحتفظ بهذه الدفاتر مدة لاتقل عن ٣ سنوات تالية للسنة التى تم فيها القيد بالسجلات. ولقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد وإجراءات التسجيل فى هذه السجلات وكذلك البيانات التى يجب أن تشملها المستندات المؤيدة لهذه البيانات.

وتنقسم أنواع الدفاتر والسجلات إلى:

١ - الدفاتر والسجلات والإلزامية:

تنص المادتين (٨)، (٩) من اللائحة التنفيذية على أن يلتزم المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات التالية:

أ- الدفاتر والسجلات المحاسبية:

تتمثل الدفاتر والسجلات المحاسبية التى يلتزم بإمساكها فى:

١- دفتر المشتريات:

ويتضمن بيان بفواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية.

٢ - دفتر المبيعات:

ويتضمن بيان بالفواتير الضريبية المحررة عن مبيعات المسجل.

٣ - دفتر المردودات:

ويتضمن بيان بالمشتريات والمبيعات المرتدة وذلك من واقع بيانات استمارات الخصم والإضافة.

٤ - دفتر الصادرات:
ويتضمن بيانات رسائل الصادر الجمركية، وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.
٥ - سجل المخازن:
ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول.
٦ - دفتر اليومية الأصلي:
وذلك للمسجل الذي تجاوز رأسماله المستثمر ٢٠ ألف جنيه.
٧ - دفتر الجرد:
وذلك للمسجل الذي تجاوز رأسماله المستثمر ٢٠ ألف جنيه.
٨- سجل المبيعات من الخدمات:
حيث يلتزم مؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة بإمساك سجل المبيعات من الخدمات يتضمن الفواتير المحررة عن مبيعاته.
ب - الدفاتر والسجلات الإحصائية:
تنص المادة (٨) من القانون على ضرورة أن يحتفظ المسجل بدفتر ملخص ضريبة المبيعات يوضح فيه إجمالى الصفقات أو العمليات المرتبطة بالضريبة ويشتمل هذا الدفتر على البيانات التالية:
- **إجمالى قيمة المبيعات بالإضافة إلى إجمالى قيمة المشتريات بدون الضريبة.**
- **إجمالى قيمة الضريبة التى حملها على مبيعاته وعلى مبيعات الاستعمال الشخصي والتصرفات الأخرى عن كل فترة ضريبية على حده.**
- **إجمالى الضريبة على المشتريات (المدخلات) التى تخضع للخصم.**
- **الضريبة المطلوب سدادها عن المسجل عن كل فترة ضريبية.**
- **قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.**

جـ- الدفاتر والسجلات التي يلتزم بها التاجر الذي يتبع أحد نظم التجزئة:
نصت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن التاجر الذي يتبع أحد نظم التجزئة يلتزم بإمساك الدفاتر الآتية:
١ - دفتر المشتريات.
٢ - دفتر المتحصلات اليومية (دفتر المبيعات).
٣ - دفتر ملخص الضريبة على المبيعات.
وهذا ويجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لبعض المسجلين أن يحدد دفاتر وسجلات وفواتير مبسطة تتفق مع طبيعة أنشطتهم.
د - الدفاتر والسجلات التى يلتزم بها منتجى السلع المحددة بالجدول (١):

تنص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يلتزم كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة من السلع المحددة بالجدول (١) أن يمسك بالإضافة للدفاتر والسجلات المحاسبية السابق الإشارة إليها الدفاتر والسجلات الآتية:

- **دفتر لإثبات المواد الأولية الداخلة فى إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة.**
- **دفتر لقيد بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التى يقوم بها.**

٢ - الدفاتر والسجلات الإختيارية:

على الرغم من مجموعة السجلات والدفاتر السابقة الذكر والتى نص عليها المشرع فى المادة (٨)، (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون إلا أن العرف المحاسبى قد جرى على إمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المساعدة التى ترتبط بشكل التنظيم للمنشأة ومن هذه الدفاتر:

- **دفتر الأستاذ العام.**
- **دفتر يومية مساعدة (دفتر يومية المشتريات، دفتر يومية المبيعات).**
- **دفتر أستاذ مساعد (أستاذ مساعد المدينين، أستاذ مساعد الدائنين).**

٣ - قوائم البيانات:

أعطى المشرع[1] الحق لرئيس مصلحة الضرائب أن يعتد بشريط آلة تسجيل النقد بإعتبارها قائمة بيانات، وذلك فى حالة استخدام ماكينات تسجيل النقدية أو أجهزة البيع الإلكترونية، على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

والجدير بالذكر أنه فى حالة استخدام المسجل لأنظمة الحسابات الآلية فإنه يمكن إعتماد البيانات والملفات المستخدمة فى ذلك كبديل للدفاتر والسجلات[2].

الشروط الواجب توافرها فى الدفاتر والسجلات:

طبقاً لنص المادة (١٥) من القانون والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية يجب أن تتوافر فى الدفاتر والسجلات الشروط الآتية:

أ - أن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية منتظمة يتم القيد فيها أولاً بأول، وأن تكون ممسوكة طبقاً للقواعد المحاسبية الفنية المتعارف عليها.

ب - أن تكون صفحات الدفاتر والسجلات خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواشى.

ج - تحفظ الدفاتر والسجلات لمدة ٣ سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات والدفاتر.

---

[1] راجع نص المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.

[2] راجع نص المادة رقم (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون.

د -يجب أن تكون القيود فى الدفاتر والسجلات مؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة يسهل معها ضبط العمليات ومراجعة القيود المحاسبية وتكفل لمسئولى الفحص سهولة العمل.

هـ-يجب أن تكون الدفاتر أمينة تعبر بصدق عن نشاط المسجل، حيث لاتعتبر نظامية الدفاتر ولا التأييد بالمستندات دليل على أمانة الدفاتر.

وفى حالة توافر الشروط السابقة الذكر فى الدفاتر والسجلات الخاصة بالمسجل على مصلحة الضرائب على المبيعات الأخذ بها. والجدير بالذكر أن وجود بعض الأخطاء اليسيرة فى الدفاتر والسجلات لايعنى إهدار هذه الدفاتر والسجلات بشكل كلى، وإنما قد يحتاج الأمر إلى تعديل فى الإقرار الضريبى للمسجل بعد تدارك الخطأ وتصحيحه.

ثالثاً: الإقرار الضريبى:

يقصد بالإقرار الضريبى مايتقدم به المسجل من بيانات تتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة. ولقد ألزم المشرع الضريبى لضريبة المبيعات المسجل بتقديم إقراره الضريبى شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المخصص لذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة[1].

١ - المكلفون بتقديم الإقرار الضريبى:

يكلف بتقديم الإقرار الضريبى إلى مصلحة الضرائب على المبيعات كل شخص طبيعى أو معنوى مسجل لدى المصلحة سواء كان هذا الشخص:

- منتجاً صناعياً أو تاجراً بلغت مبيعاته حد التسجيل.
- مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغ مقابلها حد التسجيل.
- مستورداً لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الإتجار مهما كان حجم معاملاته.

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبى ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة فى خلال شهر المحاسبة.

هذا وفى حالة عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الخاص به فى الموعد المحدد له يكون من حق مصلحة الضرائب تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التى إستندت إليها المصلحة عند تقدير الضريبة.

٢ - شكل الإقرار الضريبى:

تنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون على نموذجين لإقرار الضريبة العامة على المبيعات هما:

---

(١) راجع نص المادة (١٦) من القانون،و (١١) ، (٢٤) من اللائحة التنفيذية.

١ - نموذج رقم (١٠٠) ض.ع.م. وذلك بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١) المرفق بالقانون.[1]

٢ - نموذج رقم (١٠) ض.ع.م. وذلك بالنسبة للسلع والخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة.[2]

٣ - توقيت تقديم الإقرار الضريبى:

تنص المادتين (١١) ، (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على إلتزام المسجل بتقديم الإقرار الضريبى خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة. على أن يقدم إقرار شهر إبريل في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيه فيما عدا السلع الواردة بالجدول رقم (١) حيث يقدم المسجل إقراره عن مبيعاتها خلال الشهر التالي لانتهاء شهر المحاسبة[3].

وتضمنت الفقرة الأخيرة من المادة ١٦ من القانون (١١) لسنة ١٩٩١ وكذلك المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أنه يترتب على عدم تقديم الإقرار فى موعده أو التأخر في سداد الضريبة المستحقة ما يأتى:

١ - قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة المستحقة على المسجل وإخطاره بالسداد أو على نموذج (١٤) ض.ع.م.[4]

٢ - تحميل المسجل بضريبة إضافية نظير التأخر فى السداد وتقديم الإقرار بواقع ٠,٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ إخطار المسجل بالضريبة المقدرة وحتى تاريخ السداد.

ولقد نصت المادة (٤١) من القانون فى البند الأول منها على أنه فى حالة تأخر المسجل بعد ذلك فى تقديم الإقرار وأداء الضريبة مدة لاتزيد عن ٣٠ يوم من انتهاء الميعاد المحدد لتقديمة يعاقب المسجل بغرامة لاتقل عن ١٠٠ج ولا تزيد عن ٢٠٠٠ج. كذلك نصت المادة (٤٤) من القانون أنه فى حالة تأخر المسجل عن الثلاثون يوماً السابقة الذكر دون أن يقدم إقراره أو سداد الضريبة فإنه يعتبر متهرباً من الضريبة ويعاقب بالحبس مدة لاتقل عن ستة أشهر وبغرامة لاتقل عن ١٠٠٠ج ولاتتجاوز ٥٠٠٠ج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

٤ - تعديل الإقرار الضريبى:

تنص المادة (١٧) من القانون فى فقرتها الأولى على أنه من حق مصلحة الضرائب أن تعدل فى الإقرار الضريبى المقدم من قبل المسجل وذلك فى الحالات الآتية:

---

(1) أنظر نموذج رقم (١٠٠) ض.ع.م. في الملاحق.

(2) أنظر نموذج رقم (١٠) ض.ع.م. في الملاحق.

(3) ويتعين على المسجل أن يسدد الضريبة من واقع الإقرار الضريبى فى الميعاد المحدد لتقديمه، وإذا وافق انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار وتسديد الضريبة عطلة رسمية فيعتبر أول يوم عمل تال للعطلة متمماً لهذا الميعاد.

(4) أنظر نموذج رقم (١٤) ض.ع.م. في الملاحق.

١ -إذا توافر لدى مصلحة الضرائب الأدلة والقرائن لإثبات أن ماجاء بإقرار الممول لايعبر عن الواقع الفعلى لنشاطه.

٢ -إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن قيمة المبيعات من السلع أو الخدماتتختلف عما ورد بإقرار المسجل.

وفى حالة قيام مصلحة الضرائب بإجراء تعديل على الإقرار الضريبى فإنه يجب على مصلحة الضرائب إخطار المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة[1].

والجدير بالذكر أن أخطار المسجل بالتعديل للإقرار الضريبى المقدم منه يجب أن يكون على النموذج المعد من قبل المصلحة لهذا الغرض وهو رقم (١٥) ض.ع.م.[2] ويلاحظ أن هذا النموذج يتضمن التنبيه على المسجل بالسداد للضريبة المستحقة بالإضافة إلى ضريبة إضافية بواقع ٠,٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ الإخطار وحتى يتم السداد.

٥ – رفض تعديل الإقرار الضريبى:

وفقاً لأحكام المادة (١٧) المعدلة بالقانون (٩) لسنة ٢٠٠٥ أعطى المشرع للمسجل حق التظلم من تعديل إقراره الضريبى وذلك فى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه نموذج التعديل رقم ١٥ ض.ع.م. وإلا أصبح هذا التعديل نهائياً، فإذا رفضت مصلحة الضرائب هذا التظلم أو لم تبت فيه خلال ستين يوماً أصبح من حق المسجل أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها وذلك فى خلال الستين يوماً التالية[3] إلا أن التظلم وإحالته إلى لجان التوفيق لا يعنى عدم قيام المسجل بسداد الضريبة الإضافية فى مواعيدها المحددة فى النموذج رقم (١٥) ض.ع.م. وللمسجل حق الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً.

هذا ولقد نصت المادة ٤١ من القانون على أنه فى حالة فحص الإقرار وتبين زيادة المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة فى حدود ١٠% عما ورد في الإقرار فإن المسجل يعاقب بغرامة لاتقل عن ١٠٠ج ولاتتجاوز ٢٠٠٠ج، هذا بالإضافة إلى ضريبة إضافية بواقع ٠,٥% من قيمة الضريبة المستحقة والمتأخر سدادها عن كل أسبوع أو جزء منه يلى فترة السداد. أما إذا كانت نسبة

---

[1] إذا لم تخطر مصلحة الضرائب المسجل بأى تعديلات على إقراره الضريبى المقدم خلال المدة المحددة، فإن هذا يعنى ضمناً قبول المصلحة للبيانات التى أدرجها المسجل بإقراره بصفة نهائية.

[2] أنظر نموذج رقم (١٥) ض.ع.م. في الملاحق.

[3] إلا إذا مرت فترة الستين يوماً التالية لرفض التظلم أو عدم البت فيه من قبل مصلحة الضرائب دون أن يطلب المسجل إحالة النزاع إلى التوفيق أصبح تقدير المصلحة نهائياً.

الزيادة فى المبيعات من السلع أو الخدمات الواردة بإقرار الممول تزيد عن ١٠% أعتبر المسجل فى حالة تهرب ضريبي وفقاً لنص المادة ٤٤ من القانون ويعاقب بما يلى:

١ - الحبس مدة لاتقل عن ٦ شهور وغرامة لاتقل عن ٢٠٠٠ج ولاتزيد عن ١٥٠٠٠ج.

٢ - سداد الضريبة المستحقة والتى قام بعدم توريدها لمصلحة الضرائب.

٣ - سداد ضريبة إضافية بواقع ٠,٥% من قيمة الضريبة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية فترة السداد.

٤ - تعويض لايجاوز ثلاثة أمثال الضريبة، فإذا تعذر تقدير الضريبة قدر التعويض بما لايجاوز خمسين ألف جنيه.

والجدير بالذكر أنه فى حالة معاودة التهرب يجوز مضاعفة العقوبات والتعويضات.

الفصل السادس
الضريبة العامة على المبيعات
لتجار التجزئة

نظراً لطبيعة تجارة التجزئة، والتي فيها عادة لا يمسك التاجر دفاتر وسجلات وفقاً لما نص عليه القانون ولائحته التنفيذية، وفي معظم الحالات لا يصدر فاتورة ضريبية وفقاً لنظام الأصلي للقانون، إلا في حالات المتاجر الكبيرة والتي يكون لديها أصلاً نظم محاسبية ورقابية لتنظيم عمليات البيع والشراء بها وإحكام الرقابة عليها. ويلاحظ أيضاً في كثير من متاجر التجزئة يتم إثبات عمليات البيع عن طريقة استخدام آلات تسجيل النقدية أو استخدام أنظمة إلكترونية، مما دعي إلى أن ينص صراحة في اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات على الاعتداد في مثل هذه الحالات بشريط آلة تسجيل النقدية كمستند دال على قيمة المبيعات المتحصلة في هذه المتاجر.

ونظراً لما تقدم فلقد أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات الدليل العام لنظم التجزئة، والذي يتضمن النظم والقواعد والإجراءات المرتبطة بمحاسبة تجارة التجزئة ضريبياً وبيان التعريفات الضريبية المستخدمة فيها.

ولقد تضمن هذا الدليل ثلاثة نظم لمحاسبة تجار التجزئة وهي:

النظام الأول: ويستخدم في حالة تاجر التجزئة الذي يتعامل في سلع خاضعة لفئة ضريبية واحدة.

النظام الثاني: ويستخدم في حالة تاجر التجزئة الذي يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بأكثر من فئة ضريبية ويمكنه الفصل بين متحصلات كل فئة.

النظام الثالث: ويستخدم في حالة تاجر التجزئة الذي يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بأكثر من فئة ضريبية ولا يمكنه الفصل بين متحصلات كل فئة.

وسوف نتناول في الصفحات التالية كيفية تطبيق هذه النظم الثلاث واستعراض الدفاتر والسجلات اللازم إمساكها.

أولاً: الدفاتر والسجلات والمستندات الواجب إمساكها لتطبيق نظم التجزئة:

يلتزم تجار التجزئة لتطبيق أياً من النظم الثلاث السابق الإشارة إليها إمساك الدفاتر والسجلات والمستندات الآتية:

١ - دفتر المشتريات.

٢ - دفتر المتحصلات اليومية.

٣ - دفتر ملخص ضريبة المبيعات.

٤ - فواتير المشتريات والأوراق والمستندات التي يتم على أساسها احتساب الضريبة.

وتعد هذه الدفاتر والسجلات والمستندات ضرورية لاستخراج البيانات التي تستخدم في ملء الإقرار الشهري. ولقد سبق أن تناولنا توضيح محتويات دفتر المشتريات ودفتر ملخص ضريبة المبيعات، لذلك سوف نقتصر هنا على تناول دفتر المتحصلات اليومية.

دفتر المتحصلات اليومية:

هو بمثابة دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالي متحصلاته اليومية من واقع الصندوق أو شريط آلة تسجيل النقدية، وفي نهاية الفترة الضريبية (شهر) يتم جمع كافة مبالغ المتحصلات اليومية للوصول إلى جملة المتحصلات خلال هذه الفترة، ويراعي عند التسجيل في هذا الدفتر ما يلي:

١ - يتم تسجيل آية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (الإكراميات والبقشيش ومصاريف النقل وأية مبالغ سحبت لأغراض خاصة أو شخصية).

٢ - تخصم من المتحصلات المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات.

٣ - في حالة منح خصم تجاري أو نقدي يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم طالما كان الخصم حقيقي ووفقاً لسياسة المنشأة اليومية.

٤ - لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقات التي تتم من الخزينة أو نتيجة خطأ موظف الخزينة مثل (صرف بواقي أكثر أو قبول مبالغ أقل).

٥ - إذا قام التاجر بتسليم بضاعة سداد لديونه أو كهدايا يجب إضافة قيمة هذه السلع إلى المتحصلات.

٦ - تخرج حالة البيع بالتقسيط أو البيع الآجل عن هذه النظم وتسجل وفقاً للنظام الأصلي للمحاسبة عن الضريبة، وتسجل قيمة السلعة المباعة بالكامل وليس مبلغ القسط فقط.

ثانياً: نظم التجزئة:

- نظام التجزئة رقم (١):

يعتبر من أبسط النظم المطبقة، ويتم استخدامه في حالة توافر الشروط التالية:

١ - أن يكون التعامل في سلع أو خدمات تخضع لفئة ضريبية واحدة.

٢ - أن يكون بيع الخدمة أو السلعة الخاضعة للضريبة يتم للمستهلك مباشرة(*).

خطوات حساب الضريبة على مبيعات التجزئة وفقاً للنظام رقم (١):

يتبع لحساب الضريبة وفقا للنظام رقم (١) الخطوات التالية:

أ- حساب معامل الضريبة حسب الفئة التي يتم التعامل بها وفقا للمعادلة الآتية:

$$\text{معامل الضريبة} = \frac{\text{فئة الضريبة}}{\text{١٠٠ + فئة الضريبة}}$$

فإذا كانت فئة الضريبة التي تخضع لها السلع التي يتعامل فيها التاجر ٥% فإن معامل الضريبة يكون كالتالي:

$$\text{معامل الضريبة} = \frac{٥}{١٠٠ + ٥} = \frac{٥}{١٠٥} = \frac{١}{٢١}$$

ب- جمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة بالفئة التي يتم التعامل بها وذلك عن كل يوم، ثم جمع إجمالي حصيلة المبيعات شاملة الضريبة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر).

جـ- حساب الضريبة المستحقة في نهاية الفترة الضريبية كالتالي:

ضريبة المبيعات عن الفترة الضريبية (شهر) = إجمالي حصيلة المبيعات في نهاية الفترة × معامل الضريبة

(إجمالي حصيلة المبيعات في نهاية الفترة ↓ ناتج الخطوة (ب)) × (معامل الضريبة ↓ ناتج الخطوة (أ))

هذا وإذا كان للمسجل مبيعات أخرى بخلاف مبيعات التجزئة وجب عليه إضافة الضريبة المستحقة عن هذه المبيعات الأخرى على الضريبة المستحقة على مبيعات التجزئة بحيث يكون المجموع هو الضريبة على المبيعات التي تدرج في إقرار المسجل.

هذا وتكون الضريبة الواجبة السداد بالإقرار الشهري هي ضريبة المبيعات المستحقة والمدرجة بإقرار المسجل بعد خصم الضريبة السابقة تحميلها على المدخلات (المشتريات).

(*)يلاحظ في حالات تأدية الخدمات وفي بعض حالات إنتاج السلع أن يقوم مؤدي الخدمة أو منتج السلعة ببيعها للمستهلك مباشرة دون المرور على مراحل التوزيع المختلفة من تجارة جملة وتجارة تجزئة.

مثال: البيانات التالية تم استخراجها من دفاتر وسجلات أحد تجار التجزئة والذي يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بفئة ١٠%، وذلك عن شهر //:

١ - بلغت مشترياته خلال الشهر ١٢٠٠٠ جنيه سدد عنها ضريبة مبيعات (بفئة ١٠%) ١٢٠٠ جنيه.

٢ - بلغت إجمالي متحصلاته من مبيعات التجزئة شاملة الضريبة في نهاية الشهر ١٢١٠٠ جنيه.

٣ -بلغت مبيعاته التي تمت بموجب فواتير ضريبية خلال الشهر (خارج مبيعات التجزئة) ٥٠٠٠ جنيه وحصل عليها ضريبة مبيعات.

المطلوب: حسابات الضريبة المستحقة السداد لهذا التاجر عن شهر //.

الحل

١ - حساب الضريبة على مبيعات التجزئة:

معامل الضريبة = $\frac{١٠}{١٠٠ + ١٠}$ = $\frac{١٠}{١١٠}$ = $\frac{١}{١١}$

- إجمالي مبيعات التجزئة ١٢١٠٠ جنيه.

∴ الضريبة المستحقة = ١٢١٠٠ × $\frac{١}{١١}$ = ١١٠٠ جنيه

٢ - حساب الضريبة على المبيعات الأخرى:

الضريبة على المبيعات الأخرى = ٥٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة = ١١٠٠ + ٥٠٠ = ١٦٠٠ جنيه

٣ - حساب الضريبة الواجبة السداد:

ضريبة المبيعات المستحقة	**١٦٠٠ جنيه**
يخصم منها:	
الضريبة المسددة على المشتريات	**١٢٠٠ جنيه**
الضريبة الواجبة السداد	**٦٠٠ جنيه**

هذا وقد تضمنت الأدلة التي أصدرتها مصلحة ضرائب المبيعات نماذج مبسطة لدفتر المشتريات ودفتر المتحصلات عن المبيعات اليومية، والتي يمكن الاعتماد عليها في استخراج البيانات الأساسية التي تساعد في ملء الإقرار الشهري.

نظام التجزئة رقم (٢):

يستخدم هذا النظام في حالة توافر الشروط التالية:

١ - أن يكون التعامل في سلع أو خدمات خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.

٢ - يمكن للمسجل الفصل بين متحصلاته اليومية وفقاً لمبيعاته من كل فئة ضريبية.

٣ - أن يكون بيع السلعة أو تأدية الخدمة للمستهلك مباشرة.

خطوات حساب الضريبة على مبيعات التجزئة وفقاً للنظام رقم (٢):

يتبع لحساب الضريبة وفقاً لهذا النظام الخطوات الآتية:

أ - حساب معامل الضريبة لكل فئة من الفئات الضريبية الخاضع لها السلع التي يتم التعامل فيها.

ب - جمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة لكل فئة على حده وذلك عن كل يوم، ثم جمع إجمالي حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة من كل فئة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر).

جـ - حساب ضريبة المبيعات المستحقة من كل فئة في نهاية الفترة الضريبية وذلك كالتالي:

ضريبة المبيعات من كل فئة في نهاية الفترة الضريبية = إجمالي حصيلة مبيعات كل فئة في نهاية الفترة × معامل الضريبة

هذا وإذا كان للمسجل مبيعات أخرى بخلاف مبيعات التجزئة وجب عليه إضافة ضريبتها على الضريبة المستحقة على مبيعات التجزئة ثم خصم الضريبة التي تم تحميلها على المدخلات فينتج لنا الضريبة الواجبة السداد عن الفترة الضريبية المحسوبة عنها.

مثال:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر وسجلات أحد تجار التجزئة المسجلين لدى مصلحة ضرائب المبيعات والذي يتعامل في ثلاث أنواع من السلع والخاضعة بثلاث فئات ضريبية مختلفة ٥%، ١٠%، ٢٥%، ويتبع نظام محاسبي يمكنه من فصل المبالغ المحصلة من مبيعات كل سلعة، وذلك عن شهر // :

أولاً المشتريات: كانت مشتريات المسجل خلال الشهر كالتالي:

السلعة	فئة الضريبة	ثمن السلعة	الضريبة المسددة	إجمالي الثمن شامل الضريبة
أ	٥%	٥٠٠٠	٢٥٠	٥٢٥٠
ب	١٠%	٣٠٠٠	٣٠٠	٣٣٠٠
جـ	٢٥%	٤٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠

ثانياً: المبيعات: بلغت مبيعات كل سلعة وإجمالي المبالغ المحصلة من كل منها عن شهر // مايلي:

السلعة	جملة المبالغ المحصلة
أ	٦٣٠٠
ب	٤٤٠٠
جـ	٧٥٠٠
الإجمالي	١٨٢٠٠

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة المبيعات وتحديد الضريبة الواجبة السداد عن شهر //.

الحـل:

تمهيد الحل:

١- حساب معامل الضريبة لكل فئة ضريبية:

معامل فئة الضريبة ٥% = $\frac{٥}{١٠٠ + ٥}$ = $\frac{٥}{١٠٥}$ = $\frac{١}{٢١}$

معامل فئة الضريبة١٠% = $\frac{١٠}{١٠٠ + ١٠}$ = $\frac{١٠}{١١٠}$ = $\frac{١}{١١}$

معامل فئة الضريبة ٢٥%= $\frac{٢٥}{١٠٠ + ٢٥}$ = $\frac{٢٥}{١٢٥}$ = $\frac{١}{٥}$

٢ - حساب الضريبة على مبيعات التجزئة:

- الضريبة المحصلة عن المبيعات الخاضعة بفئة ٥% (السلعة أ)

=٦٣٠٠ × $\frac{١}{٢١}$ = ٣٠٠ جنيه .

∴ قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٦٣٠٠ - ٣٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه

- الضريبة المحصلة عن المبيعات الخاضعة بفئة ١٠% (السلعة ب) =

٤٤٠٠ × $\frac{١}{١١}$ = ٤٠٠ جنيه.

∴ قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٤٤٠٠ - ٤٠٠ = ٤٠٠٠ جنيه.

- الضريبة المحصلة عن المبيعات الخاضعة بفئة ٢٥% (السلعة ج) =

٧٥٠٠ × $\frac{١}{٥}$ = ١٥٠٠ جنيه.

∴ قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٧٥٠٠ - ١٥٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه.

٣ - حساب الضريبة المسددة على المشتريات (المدخلات)=

٢٥٠ + ٣٠٠ + ١٠٠٠ = ١٥٥٠ جنيه

٤ - حساب الضريبة الواجبة السداد = ٢٢٠٠ - ١٥٥٠ = ٦٥٠ جنيه.

ملخص الضريب العامة على المبيعات

عن شهر //

بيان	قيمة الصفقة بدون الضريبة	الضريبة
أولاً: المبيعات:		
مبيعات السلعة أ (فئة ٥%)	٦٠٠٠	٣٠٠
مبيعات السلعة ب (فئة ١٠%)	٤٠٠٠	٤٠٠
مبيعات السلعة ج (فئة ٢٥%)	٦٠٠٠	١٥٠٠
إجمالى المبيعات / الضريبة المستحقة	١٦٠٠٠	٢٢٠٠
(-) ثانياً: المدخلات:		
المدخلات القابلة للخصم:		
مشتريات السلعة أ	٥٠٠٠	٢٥٠
مشتريات السلعة ب	٣٠٠٠	٣٠٠
مشتريات السلعة ج	٤٠٠٠	١٠٠٠
المدخلات غير القابلة للخصم:	---	---
إجمالي المدخلات / الضريبة القابلة للخصم	١٢٠٠٠	١٥٥٠
ضريبة المبيعات الواجبة السداد عن شهر //		٦٥٠

هذا وقد تضمنت الأدلة التي أصدرتها مصلحة ضرائب المبيعات نماذج مبسطة لدفتر المشتريات ودفتر المتحصلات اليومية والتي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات الأساسية التي تساعد في ملء الإقرار الشهري.

نظام التجزئة رقم (٣):

هو نظام يستطيع أن يستخدمه تجار التجزئة الذين يتعاملون في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية، ويصعب عليهم الفصل بين متحصلات كل فئة. ويعتمد هذا النظام على توزيع إجمالي المتحصلات بنسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة لكل فئة. ويتم حساب الضريبة على المبيعات باستخدام معامل الضريبة المناسب على أن يتم تسوية سنوية لتصحيح أى ضريبة سددت بالزيادة أو النقص. ويشترط لتطبيق هذا النظام توافر التالي:

١ - أن يكون التعامل في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.

٢ - لايمكن للمسجل الفصل بين متحصلاته من مبيعاته اليومية وفقاً لكل فئة ضريبية.

هذا ولايطبق هذا النظام في حالة مؤدي الخدمة أو مصنع السلعة بغرض بيعها للمستهلك مباشرة، وذلك بعكس النظامين السابقين واللذان يمكن تطبيقهما في مثل هذه الحالات.

١ - خطوات حساب الضريبة على مبيعات التجزئة عن الفترة الضريبية (الشهر) وفقاً للنظام رقم (٣):

يتبع لحساب الضريبة وفقاً لهذا النظام الخطوات التالية:

أ -حساب معامل الضريبة لكل فئة من الفئات الضريبية الخاضع لها السلع التي يتم التعامل فيها.

ب-جمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة عن كل يوم، ثم جمع إجمالي حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر).

جـ- جمع قيمة المشتريات بغرض البيع شاملة الضريبة والتي تمت خلال الفترة الضريبية (الشهر) وفق كل فئة من واقع الفواتير ثم إيجاد إجمالي المشتريات لكل الفئات شاملة المشتريات من غير المسجلين، وكذلك المشتريات من سلع الجدول رقم (١) والسلع غير الخاضعة والمعفاة.

د -إيجاد نسبة قيمة مشتريات كل فئة شاملة الضريبة إلى إجمالي قيمة المشتريات شاملة الضريبة كالتالي:

$$\text{نسبة مشتريات كل فئة} = \frac{\text{قيمة مشتريات كل فئة شاملة الضريبة}}{\text{إجمالي قيمة المشتريات من كل الفئات شاملة الضريبة}} \times ١٠٠$$

هـ- حساب المتحصلات من مبيعات كل فئة ضريبية عن طريق ضرب إجمالي المتحصلات من مبيعات كل الفئات في نسبة قيمة مشتريات كل فئة والناتجة من الخطوة السابقة، وذلك كالتالي:

المتحصل من مبيعات كل فئة ضريبية = إجمالي المتحصلات من كل الفئات × نسبة قيمة مشتريات الفئة الضريبية

و - حساب ضريبة المبيعات عن كل فئة ضريبية عن طريق الناتج من الخطوة هـ في معامل الضريبة للفئة، وذلك كالتالي:

ضريبة المبيعات المستحقة عن كل فئة	=	المتحصل من مبيعات كل فئة ضريبية	×	معامل الضريبة للفئة

هذا ويمكن دمج الخطوات د ، هـ ، و في خطوة واحدة للوصول لقيمة الضريبة المحصلة لكل فئة كالتالي:

الضريبة المستحقة على مبيعات الفئة	=	قيمة مشتريات كل فئة شاملة الضريبة / إجمالي قيمة المشتريات من كل الفئات شاملة الضريبة	×	جملة المبالغ المحصلة من مبيعات جميع الفئات	×	معامل الضريبة

ز - جمع ضريبة المبيعات لكل الفئات وذلك لتحديد ضريبة المبيعات المستحقة عن الفترة الضريبية (الشهر).

هذا وإذا كان للمسجل مبيعات أخرى بخلاف مبيعات التجزئة وجب عليه إضافة ضريبتها على الضريبة المستحقة عن مبيعات التجزئة، ثم خصم الضريبة المسددة والتي تم تحميلها على المدخلات (المشتريات) لتحديد الضريبة الواجبة السداد عن الفترة الضريبية.

مثال: تاجر تجزئة مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات ويتعامل في ثلاثة أنواع من السلع والخاضعة للضريبة بالفئات ٥%، ١٠%، ٢٥% بالإضافة لبعض السلع المعفاه من الضريبة ، ويتبع نظام محاسبي لايمكنه من فصل متحصلاته عن مبيعاته من كل سلعة يقوم بالتعامل فيها. كانت بيانات مشترياته ومتحصلاته عن شهر // كالتالي:

أولاً: بيان مشترياته:

بيان السلع	فئة الضريبة	ثمن السلعة	الضريبة المسددة	الثمن شامل الضريبة
أ	٥%	٥٠٠٠	٢٥٠	٥٢٥٠
ب	١٠%	٦٠٠٠	٦٠٠	٦٦٠٠
ج	٢٥%	١٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٥٠٠٠
د	معفاه	٢٠٠٠	----	٢٠٠٠
الإجمالي		٢٥٠٠٠	٣٨٥٠	٢٨٨٥٠

ثانياً: بلغ إجمالي المبالغ المحصلة من مبيعات جميع السلع شاملة الضريبة ٣٤٥٥٠ جنيه.
المطلوب: حساب الضريبة الواجبة السداد عن شهر //.

الحـل

تمهيد الحل:

١- حساب معامل الضريبة لكل فئة: وسبق حسابها في مثال السابق حيث كان:
لفئة ٥% = $\frac{١}{٢١}$ ، ولفئة ١٠% = $\frac{١}{١١}$ ، لفئة ٢٥% = $\frac{١}{٥}$

٢ - حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة عن شهر // ٣٤٥٥٠ جنيه.
٣ - إجمالي قيمة المشتريات بغرض البيع شاملة الضريبة وشاملة السلع المعفاه عن شهر // ٢٨٨٥٠ جنيه.
٤ - الضريبة المحصلة على مبيعات كل سلعة:

*** الضريبة المحصلة على مبيعات السلعة أ (الخاضعة بفئة ٥%)**
$\frac{٥٢٥٠}{٢٨٨٥٠} \times ٣٤٥٥٠ \times \frac{١}{٢١} = ٢٩٩،٤$ جنيه.

*** الضريبة المحصلة على مبيعات السلعة ب (الخاضعة بفئة ١٠%)**
$\frac{٦٦٠٠}{٢٨٨٥٠} \times ٣٤٥٥٠ \times \frac{١}{١١} = ٧١٨،٥$ جنيه.

*** الضريبة المحصلة على مبيعات السلعة أ (الخاضعة بفئة ٢٥%)**
$\frac{١٥٠٠٠}{٢٨٨٥٠} \times ٣٤٥٥٠ \times \frac{١}{٥} = ٣٥٩٣$ جنيه.

٥ - جملة ضريبة المبيعات المستحقة لكل الفئات =
٢٩٩،٤ + ٧١٨،٥ + ٣٥٩٣ = ٤٦١٠،٩ جنيه.
٦ - الضريبة الواجبة السداد=
ضريبة المبيعات لكل الفئات - الضريبة المسددة على المدخلات.
٤٦١٠،٩ - ٣٨٥٠ = ٧٦٠،٩ جنيه.

هذا وقد تضمنت الأدلة التي أصدرتها مصلحة الضرائب على المبيعات نماذج مبسطة لدفتر المشتريات ودفتر المتحصلات اليومية لمن يستخدمون هذا النظام.

٢ - التسوية السنوية:

في هذا النظام يستلزم الأمر إجراء تسوية سنوية تتم عند حساب الضريبة المستحقة عن الشهر الأخير من السنة وذلك لمعالجة أية فروق في الضريبة المسددة خلال العام سواء بالزيادة أو بالنقص، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

أ -جمع إجمالي المتحصلات من مبيعات السنة كلها (١٢ شهر).

ب -جمع إجمالي قيمة المشتريات شاملة الضريبة عن السنة لكل فئة بما فيها البضاعة المشتراة من غير المسجلين والمعفاة.

جـ- جمع إجمالي قيمة المشتريات شاملة الضريبة عن السنة لكل الفئات.

د - حساب نسبة قيمة مشتريات كل فئة إلى إجمالي قيمة البضاعة المشتراة شاملة الضريبة لكل الفئات وهى: الخطوة ب / الخطوة جـ

هـ - حساب المتحصلات من مبيعات كل فئة خلال السنة عن طريق ضرب إجمالي المتحصلات (الخطوة أ) في نسبة قيمة مشتريات كل فئة والناتج من الخطوة (د) أى = الخطوة (أ) × الخطوة (د)

و - حساب ضريبة المبيعات من كل فئة عن السنة ككل عن طريق ضرب ناتج الخطوة السابقة في معامل الضريبة لكل فئة.

ز - جمع ضريبة المبيعات لكل الفئات والناتجة من الخطوة (و)، وإضافة أية ضريبة مبيعات حصلت خلال السنة عن مبيعات بخلاف مبيعات التجزئة وذلك لتحديد مجموع ضريبة المبيعات المستحقة على المسجل عن السنة كلها.

ح- جمع ضريبة المبيعات التي تم حسابها شهرياً وذلك عن الأحد عشر شهراً السابقة.

ط - مقارنة ناتج الخطوة (ز) والخطوة (ح) ينتج لنا فرق يمثل الضريبة المستحقة عن الشهر الأخير في السنة والتي تدرج بإقرار الشهر الأخير.

ثالثاً: الاعتبارات العامة لاستخدام نظم التجزئة:

يجب على أى تاجر مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عند استخدامه أحد نظم التجزئة للمحاسبة عن ضريبة المبيعات أن يراعي بعض الاعتبارات العامة وأهمها:

١ - أن سعر البيع للمستهلك يكون شاملاً الضريبة.

٢ - السلع التي يتم سحبها للاستخدام الخاص أو الشخصي للمسجل ينبغي أن تضاف قيمتها على الحصيلة اليومية على أساس سعر بيعها شاملاً الضريبة.

٣ - إذا كان التاجر المسجل يقبل شيكات أو كوبونات أو أى طريقة من طرق السداد في تعاملاته يجب أن تدخل قيمتها في متحصلاته اليومية.

٤ - سلع الجدول رقم (١) والسلع غير الخاضعة للضريبة والسلع المعفاة لايحصل عليها ضريبة عند إعادة بيعها في مرحلة التجزئة وتعامل كسلع معفاة.

٥ - يجب على المسجل الاحتفاظ بكافة فواتير الشراء الضريبية حتى يمكنه خصم الضريبة على مدخلاته.

الفصل السابع
الملامح الرئيسية لمشروع
قانون الضريبة على القيمة المضافة

مقدمة:

فرضت الضريبة العامة على المبيعات بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١، وكان فرضها في بادئ الأمر على مرحلة المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة فقط ، ثم تم التوسع في نطاق فرضها لمرحلة تاجر الجملة وتاجر التجزئة بموجب القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١، وذلك ليشمل نطاق فرضها مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع ، وبما يمكن من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة.

كان التفكير دائماً في التحول نحو ضريبة القيمة المضافة لعلاج المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات والمتمثلة في العناصر التالية:

١ – اختلاف حد التسجيل بين الفئات المكلفة بالضريبة بالإضافة إلى انخفاض مقداره نظراً لما طرأ على الاقتصاد المصريمن ارتفاع معدلات التضخم.

٢ – خضوع بعض الخدمات للضريبة وليس كل الخدمات، معدم السماح بخصم ضريبة مدخلات الخدمة الخاضعة للضريبة، مما يترتب عنه زيادة تكلفة أداء الخدمة أو انخفاض أرباح مؤدي الخدمة.

٣ – اعتبار تحصيل الدفعات المقدمة دليل على تحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وإخضاع كامل الثمن للضريبة. مما يترتب عنه مشكلات لاسترداد الضريبة في حالة عدم اكتمال عملية البيع واسترداد الدفعة المقدمة.

٤–خصم ضريبة مدخلات السلع يقتصر على الضريبة المسددة على المدخلات التي تظهر في التكوين الأساسي للسلعة، وليس لجميع المدخلات المباشرة وغير المباشرة واللازمة لإنتاج السلعة.

٥ – خضوع بعض السلع لضريبة الجدول فقط، وفي مرحلة الإنتاج أو الاستيراد مع عدم خضوعها في مراحل البيع والتوزيع.

٦ – خضوع بعض السلع أو الخدمات وفقاً لاتفاقيات تحاسبية، كما في حالة المقاولات، والمشغولات الذهبية.

٧ – تعدد فئات الضريبة، حيث تتعدد الفئات الضريبية في النظام الحالي فيوجد سعر منخفض ٥% يسري على بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، ويوجد سعر متوسط ١٥% ويسري على بعض الخدمات الخاضعة للضريبة، ويوجد سعر مرتفع ٢٥% ويسري على بعض السلع، بالإضافة للسعر العام ١٠%. وبالنسبة للسيارات فيتراوح سعر الضريبة من ١٥% إلى ٤٥%.

٨ – الضريبةالإضافية والتي تستحق بواقع ٠,٥ % من الضرائب التي لم تسدد عن كل أسبوع تأخير أو كسوره، وبذلك يبلغ مقدارها الفعلي عن السنة ٢٦% ، وهو معدل اعلى من معدل الفائدة السائد في الأسواق المصرفية. بالإضافة إلى طريقة احتسابها في حالات الفروق الضريبية الناتجة عن الفحص،

حيث يتم حساب الضريبة الإضافية من تاريخ انتهاء المهلة المحددة لتقديم الاقرار الذي نتج عن فحصه فروقاً ضريبية، وليس من تاريخ الفحص.

٩ –عدم السماح بخصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية (فيما عدا الآلات والمعدات وقطع غيارها وأجزاؤها)، على أساس أن مشتري هذه السلع يقوم باستخدامها في نشاطه، وبالتالي يعد هو مستهلك هذه السلع ويتحمل ضريبتها.

١٠ - إحالة الطعن في تقديرات مصلحة الضرائب أو النزاع على هذه التقديرات إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات. وفي هذا اختلاف عن إجراءات الطعن والاعتراض المعمول بها في مجال المنازعات الضريبية، من الطعن أمام لجان الطعن ، ثم إحالة الخلاف إلى القضاء في حالة الاعتراض على قرارات لجان الطعن.

وكان الهدف من هذه اللجان هو سرعة إنهاء المنازعات بين المسجلين ومصلحة الضرائب ، إلا أن التطبيق العملي أثبت تبني هذه اللجان لرأي المصلحة، مما أعاقالنهاء هذه المنازعات وضياع أو تأخر تحصيل جزء من الحصيلة الضريبية المستهدفة.

ولعلاج المشكلات السابق الإشارةإليها، والانتقال بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة، فإن الأمر يحتم ليس مجرد إجراء تعديل على القانون الحالي، ولكن اصدر تشريع ضريبي جديد يعالج هذه المشكلات جميعاً.وظهرت محاولات عديدةلتحقيق ذلك في عام ٢٠٠٨، إلا أن الظروف السياسية وما أعقبها من ثورات انعكست على الأحوال الاقتصادية في مصر، حالت دونإصدار هذا التشريع الجديد.

وإزاء العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة، والذي يتمثل علاجه في زيادة موارد الدولة مع ضغط الإنفاق العام، فإن الحكومة المصرية اتجهت إلى الإسراع في إصدار تشريع للضريبة على القيمة المضافة يعالج المشكلات التطبيقية الناتجة عن الضريبة العامة على المبيعات، وبما يؤدي لزيادة الحصيلة الضريبية عن طريق شمول نطاق الضريبة على جميع السلع والخدمات. وسوف نتناول الملامح الرئيسية لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في الصفحات التالية.

الملامح الرئيسية لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة:

تتمثل الملامح الرئيسية لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة والمزمع صدوره خلال العام المالي ٢٠١٧/١٦ فيما يلي:

١ – خضوع جميع السلع والخدمات كمبدأ عام، باستثناء بعض السلع والخدمات المقترح إعفاؤها من الضريبة، على أن يرفق بالقانون جدول يحدد أنواع هذه السلع والخدمات.

٢ – زيادة وتوحيد حد التسجيل، ليصبح نصف مليون جنيه لجميع الفئات المكلفة بالضريبة، فيما عدا الفئات التي تتعامل في السلع والخدمات المدرجة بالجدول، فتكون ملزمة بالتسجيلبغض النظر عن رقم أعمالها.

٣ – توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة، ليكون سعر عام واحد لجميع السلع والخدمات.

٤ – وضع ضوابط محددة لتحديد القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية والمستوردة، وكذلك في حالات البيع لأشخاص مرتبطة.

٥ – تعديل سعر الضريبة الاضافية لتصبح ١,٥% عن كل شهر تأخير أو كسوره يلي فترة السداد المحددة قانوناً، وبذلك تصبح هذه الضريبة ١٨% عن السنة، بدلاً من ٢٦%في حالة القانون الحالي.
٦ – معالجة المشكلات الناتجة عن تحديد قيمة المبيعات في حالة البيع بالتقسيط.
٧ – خصم الضريبة المدخلات المباشرة وغير المباشرة، للسلع والخدمات.
٨ – توسيع قاعدة رد الضريبة لتشمل ليس فقط الضريبة المسددة على مدخلات الصادرات، لتشمل الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، الرصيد الدائن للضريبة، والذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.
٩ – إخضاع سلع الجدول لضريبة القيمة المضافة.
١٠ – التكليف العكسي في حالة الخدمات المستوردة من الخارج، حيث يلزم من يتلقى الخدمة بتوريد الضريبة على القيمة المضافة.
١١ –توحيد اجراءات الطعن على تقديرات المصلحة للضريبة، لتصبح بذات اجراءات الطعن في الضريبة على الدخل، وبذلك يتم توحيد الاجراءات القانونية في حالة المنازعات الضريبية، وبما يمكن من اصدار تشريع موحد لإنهاء المنازعات الضريبية.
١٢ – النص صراحة على اخضاع السلع المستعملة للضريبة على القيمة المضافة.

وسوف نتناول أهم هذه الملامح الرئيسية للقانون وبشيء من التفصيل، ومن خلال المقارنة مع قانون الضريبة العامة على المبيعات، وخاصة تلك التي تؤثر على تحديد وعاء الضريبة واستحقاقها، وذلك من خلالالنقاط التالية:

أولاً: فرض الضريبة واستحقاقها:

١ – فرض الضريبة:

فرض الضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات	فرض الضريبة في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة
تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق بهذا القانون	تفرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق بالقانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها ، إلا ما استثنى بنص خاص.

وبمقارنة قواعد فرض الضريبة نلاحظ أن في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة يخضع للضريبة جميع السلع والخدمات إلا ما يستثنى منها بنص، كما يخضع للضريبة السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق بالقانون، وبذلك تكون هذه السلع والخدمات خاضعة لضريبة الجدول ولضريبة القيمة المضافة أيضاً ، ولذلك قسم الجدول المرافق للقانون لقسمين، الأول ويشمل السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط مثل التبغ والسجائر والزيوت النباتية للطعام والمقاولات وأعمال التشييد والبناء والخدمات التعليمية التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة أو

دولية والخدمات المهنية، بينما القسم الثاني يشمل السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة مثل المياه الغازية وأجهزة التكييف والثلاجات والسيارات والتلفزيوناتوخدمات الاتصال عن طريق شبكات المحمول.

٢ – استحقاق الضريبة:

استحقاق الضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات	استحقاق الضريبة في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة
تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين . ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية. كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقا للإجراءات المقررة في شأنها. وتطبق في شأن هذه السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون	تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أوأداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها، وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية. وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وذلك في مرحلة الافراج الجمركي، كما تستحق الضريبة في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الافراج عنها، وتطبق في شأن هذه السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون. وتستحقق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقق واقعة تأدية الخدمة لمتلقيها في مصر أياً كانت الوسيلة التي تؤدى بها. ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

ويلاحظ من أول وهلة أن قواعد استحقاق الضريبة لم تختلف كثيراً، إلا أن هناك اختلافات جوهرية، فلقد نص مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة على خضوع السلع والخدمات في كافة مراحل تداولها، وخضوع السلع المستوردة عند الافراج الجمركي وفي كافة مراحل تداولها داخل البلاد

بعد الافراج عنها، وهذا النص يترتب عنه حل كثير من المشكلات التي نشأت في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات بين مصلحة الضرائب والمستوردين.

كما أخضع مشروع القانون السلع والخدمات التي تباع باستخدام الوسائل الالكترونية (التجارة الالكترونية) وهو ما لم يكن منصوصا عليه في ظل تطبيق ضريبة المبيعات.

ولكي يتحقق التكامل في مشروع القانون فقد نص أيضاً على خضوع الخدمات المستوردة للضريبة، وبذلك تخضع جميع السلع والخدمات المستوردة للضريبة.

وشمل القانون تعريفللاستهلاك الشخصي والاستخدام الخاص، فعرف الأول بأنه السلع والخدمات التي تستخدم في غير النشاط، بينما الاستخدام الخاص فهو السلع والخدمات التي تستخدم في أغراض متعلقة بالنشاط.وهذا التعريف كان ضروريا لأن له انعكاسات على تحديد وعاء الضريبة، وذلك كما سنوضحه في نقاط تالية.

ثانياً : تحديد القيمة (الوعاء) الخاضعة للضريبة:

القيمة الخاضعة للضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات	القيمة الخاضعة للضريبة في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة
تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلا في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلي شخص آخر مستقل عنه وفقا للمجريات الطبيعية للأمور وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية. وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب	١ - تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستورة هي القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور. ٢ - تتضمن القيمة الواجب الاقرار عنها المبالغ الآتية: أ – المبالغ التي تم تحصيلها من المشتري أو متلقي الخدمة تحت أي مسمى. ب – جميع المصاريف العرضية المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد. ٣ – في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين أشخاص غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. ٤ – في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. ٥ – تتحدد القيمة الواجب الاقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس اجمالي

التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. ٦ – تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لربط الضريبة فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع. ٧ –تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، على ألا تقل القيمة الواجب الاقرار عنها عند بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الافراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة. ٨ – يكون وعاء الضريبة للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة. ٩ – تكون الضريبة على المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة بقيمة التشغيل (المصنعية) ويكون وعاء الضريبة عند الافراج الجمركي على المشغولات المستوردة هو قيمة المصنعية التي تحددها مصلحة الجمارك مضافاً لها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة. ١٠ – تكون القيمة التي تتخذ اساساً لربط الضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون على النحو التالي: أولاً : بالنسبة للسلع والخدمات المحلية: القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً لمجريات الطبيعية للأمور مضافاً لها	والرسوم المفروضة على السلع. وللوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم لبعض السلع أو الخدمات تتخذ أساسا لربط الضريبة.

	ضريبة الجدول. ثانيــاً : بالنســبة للســلع والخــدمات المســتوردة: فــرق مشروع القانون بين: أ – السـلع المسـتوردة: القيمـة المتخـذة أساسـا لتحديـد الضـريبة الجمركيـة مضـافاً إليهـا الضـرائب الجمركيـة وغيرهـا مـن الضـرائب والرسـوم المفروضـة، وضـريبة الجدول. ب – الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلا فـي أو الواجـب دفعهـا بـأي صـورة مـن صـور أداء الـثمن وفقـاً للمجريات الطبيعية للأمور مضافاً إليها ضريبة الجدول. ١١ – تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على الســلع الســابق شــراؤها للاســتهلاك الشخصــي أو الاستعمال الخاص ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً بواقع ٣٠% مــن القيمــة البيعيــة ، فيمــا عــدا المشــغولات البلاتينيـة والذهبيـة والفضـية والأحجـار الكريمـة، وفـي مراحل التداول تكون القيمـة هـي الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء شريطة امساك سجلات ودفـاتر محـاسبية منتظمة، مع عدم اعمالاحكام الخصم. ١٢ - للـوزير بالاتفـاق مـع الـوزير المخـتص أن يصـدر قـوائم بقـيم بعـض السـلع أو الخـدمات أو وضـع أسـس محاسبية تتخذ أساسا لربط الضريبة.

يلاحظ أن مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة توسع في تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بمـا لا يدع مجالاً للاختلاف في تحديدها ، ويقلل من حجم المنازعات التي كانت تنشأ بين المسجلين ومصلحة الضرائب المصرية في هذا الشأن. فنلاحظ أن مشروع القانون حدد القيمة الخاضعة للضريبة في العديد من المواضع وذلك على النحو التالي:

١ – تكون القيمة الخاضعة للضريبة في حالة البيع هي القيمة المدفوعة فعلا في أو الواجب دفعها بأي صورة من الصور، وتشمل أية مصاريف عرضية حملها البائع على المشتري.فبفرض أن ثمن البيـع لصـفقة مـا بلـغ ١٠٠ ألـف جنيـه، وأتفـق البـائع علـى أن يتحمـل المشـتري مصـاريف النقـل والتـأمين والبالغـة ٥٠٠٠ جنيـه، فـإن قيمـة الصـفقة الخاضـعة للضريبة علـى القيمـة المضـافة تكـون ١٠٥ ألـف جنيه.

٢ - في حالة البيع بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل بـه بـين أشخاص غير مرتبطين.

مثال: الشركة الوطنية للصناعات شركة مساهمة مصرية وتمتلك ٧٥% من شركة التجارة المصرية، والتي تقوم بدورها بتسويق منتجات الشركة الوطنية في الأسواق المحلية والخارجية. قامت الشركة الوطنية ببيع ١٠٠٠ وحدة من منتجاتها للشركة المصرية بسعر التكلفة البالغ ١٠٠٠ جنيه للوحدة، علماً بأن سياسة التسعير التي تتبعها الشركة الوطنية في حالة البيع لشركات أخرى غير مرتبطة، تكون على أساس التكلفة مضافاً لها ١٢% هامش ربح.

المطلوب : تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

الحل: تتحدد القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة على النحو التالي:

القيمة الخاضعة للضريبة = ١٠٠٠ وحدة × ١٠٠٠ جنيه × ١١٢% = ١١٢٠٠٠٠ جنيه.

٣ - في حالة البيع بالمقايضة تتحدد قيمة السلعة الخاضعة للضريبة على أساس سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. فبفرض أن شركة ما قامت بتقديم ١٠٠٠ وحدة من منتجاتها لمنشأة أخرى نظير أن تحصل من المنشاة الأخرى على معدات تستخدمها في نشاطها تبلغ قيمتها ٩٥ ألف جنيه. المطلوب تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة لمنتجات الشركة علماً بأن سعر بيع الوحدة الواحدة من منتجاتها يبلغ ١٠٠ جنيه .

الحل: تتحدد قيمة المنتجات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة على النحو التالي:

القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة= ١٠٠٠ وحدة ×١٠٠ جنيه = ١٠٠ ألف جنيه.

وينبغي أن نؤكد هنا أنه طالما اتخذ التشريع الضريبي قيمة السلع على أساس سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل، فينبغي أن تكون هذه القيمة هي القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة لكلا الطرفين في عملية المقايضة، وبذلك تسعر قيمة المعدات الخاضعة للضريبة بالنسبة للمنشأة الأخرى في المثال الموضح أعلاه بنفس قيمة منتجات الشركة المقايضة.

٤ – السلع المستوردة من الخارج :

يلاحظ أن مشروع القانون تناول عند تحديد قيمة هذه السلع لأغراض الضريبةعلى القيمة المضافة حكمان، الأول وهو تحديد القيمة الخاضعة للضريبة عند مرحلة الافراج الجمركي وتحدد على أساس القيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

أما الحكم الثاني فهو يرتبط بتحديد القيمة الخاضعة للضريبة عند بيع هذه السلع المستوردة بالسوق المحلي، حيث نص مشروع القانون على ألا تقل القيمة الواجب الاقرار عنها عند البيع في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الافراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة. وسوف نوضح ذلك بالمثال التالي.

مثال : مستورد قام باستيراد سلع من الخارج وبلغت التكلفة الفعلية للاستيراد ٢٥٠ ألف جنيه، إلا أنه عند الافراج الجمركي قدرت قيمة هذه السلع المستوردة للأغراض الجمركية بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه، وسدد عنها ضريبة جمركية ٢٥% ، وضريبة قيمة مضافة ١٢%. وقام المستورد بالإفراج عنها وتسويقها في السوق المحلي، وقام ببيعها بالفعل بمبلغ ٣٥٠ ألف جنيه وبخصم تجاري يبلغ ٤% ، وقام المستورد بتسوية الضريبة على القيمة المضافة على هذا الأساس.

المطلوب:

أ – تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند الافراج الجمركي.

ب – تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند البيع في السوق المحلي.

الحل:

أ- القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند الافراج الجمركي =

قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية	**٣٠٠٠٠٠ جنيه**
+ الضريبة الجمركية = ٣٠٠٠٠٠× ٢٥%	**٧٥٠٠٠ جنيه**
القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة	**٣٧٥٠٠٠ جنيه**

ب – القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند البيع بالسوق المحلي:

ثمن البيع في السوق المحلي	**٣٥٠٠٠٠ جنيه**
(-) الخصم التجاري ٤% = ٣٥٠٠٠٠× ٤%	**(١٤٠٠٠) جنيه**
قيمة المدفوعة نظير بيع السلع المستوردة	**٣٣٦٠٠٠**

نظراً لأن القيمة المدفوعة فعلاً عند بيع السلع المستوردة بالسوق المحلي أقل من قيمتها المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الافراج الجمركي، ففي هذه الحالة تكون القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة هي ذات القيمة الخاضعة للضريبة عند الافراج الجمركي والبالغة ٣٧٥٠٠٠ جنيه.

٥ - تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص أي التي تستخدم في النشاط، على أساس اجمالي التكلفة، وبالتالي إذا قامت منشأة باستخدام بعض منتجاتها في نشاطها، تخضع هذه المنتجات للضريبة على القيمةالمضافة على أساس تكلفة هذه المنتجات وليس على أساس ثمن بيعها.

بينما تحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي أي التي تستخدم في غير أغراض النشاط، بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل، أي سعر بيعها، وعلى هذا الأساس إذا قامت منشأة بتقديم بعض منتجاتها كهدايا لعملائها، أو تم سحبها للأغراض الشخصية لأصحاب المنشأة، في هذه الحالة تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على أساس أسعار بيع هذه المنتجات.

٦ – في حالة المبيعات بالتقسيط والتي يكون عادة سعر بيعها أعلى من سعر البيع في ظروف البيع العادية، ويكون الفرق ممثلاً في الفائدة التي تعود على البائع نتيجة البيع بالتقسيط ، ولما كانت واقعة البيع واستحقاق الضريبة ترتبط باستلام الثمن كله أو جزء منه ، فإن الضريبة تستحق فور اتمام عملية البيع بالتقسيط ، فضلاً عن أنها تستحق على كامل ثمن البيع وهو يشمل في هذه الحالة فوائد البيع بالتقسيط وهي غير خاضعة للضريبة، ولذلك استن مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة أسلوب لتحديد القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة في حالة البيع بالتقسيط تتحدد على أساس ثمن البيع في الظروف العادية مضافاً له فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع.

مثـال : بفـرض أن ثمـن البيـع فـي الظـروف العاديـة لمنـتج مـا تبلـغ ١٠٠٠ جنيـه ، وفـي حالـة البيـع بالتقسيط يكون سعر البيع ١٢٠٠ جنيه على أساس فائدة بيع بالتقسيط ٢٠%، علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تـاريخ البيـع ٩% ، فتتحد القيمـة الخاضـعة للضـريبة فـي حالـة البيع بالتقسيط على النحو التالي:

ثمن البيع في الظروف العادية	١٠٠٠ جنيه
فائدة البيع بالتقسيط التي تزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي = ١٠٠٠ × (٢٠% - ٩%) =	١١٠ جنيه
القيمة الخاضعة للضريبة على القيمةالمضافة	١١١٠ جنيه

٧ – تتحدد القيمـة الخاضـعة للضريبة علـى القيمـة المضـافة فـي حالـة المشـغولات البلاتينيـة والذهبيـة والفضية والأحجار الكريمة المحلية بقيمة التشغيل (المصنعية) فقط، وفـي حالـة المسـتورد منهـا يكـون بقيمة التشغيل (المصنعية) مضافاً لها الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة.

٨ –فرق مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسـبة لمبيعـات السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول بالإضـافة لضريبة القيمـة المضـافة بين السـلع والخـدمات المحلية والسلع والخدمات المستوردة وذلك على النحو التالي:

أولاً : بالنسـبة للسـلع والخـدمات المحليـة: تتحـدد القيمـة الخاضـعة للضـريبة بالقيمـة المدفوعـة فعلاً أو الواجب دفعها بأيـة صـورة مـن صـور أداء الـثمن وفقـاً لمجريـات الطبيعيـة للأمـور مضـافاً لهـا ضـريبة الجدول.

مثـال : بفـرض أن منـتج محلـي يخضـع لضريبة الجـدول بسـعر ٨% مـن ثمـن البيـع بالإضافة لضـريبة القيمـة المضـافة ، وكـان ثمـن بيـع هـذا المنـتج ١٠٠٠ جنيـه ، فـإن القيمـة الخاضـعة لضـريبة القيمـة المضافة تتحدد على النحو التالي:

ثمن بيع المنتج	١٠٠٠ جنيه
+ ضريبة الجدول (١٠٠٠ × ٨%)	٨٠ جنيه
القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة	١٠٨٠ جنيه

ثانياً : بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة: فرق مشروع القانون بين:

أ – السـلع المسـتوردة: تتحـدد القيمـة الخاضـعة للضـريبة علـى القيمـة المضـافة علـى أسـاس القيمـة المتخـذة أساسـا لتحديـد الضـريبة الجمركيـة مضـافاً إليهـا الضـرائب الجمركيـة وغيرهـا مـن الضـرائب والرسوم المفروضة، وضريبة الجدول. أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمـة المضـافة علـى النحو التالي:

قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية	×××
+ الضـريبة الجمركيـة وغيرهـا مـن الضـرائب والرسـوم المفروضة	××
+ ضريبة الجدول	××
الاجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة	××××

.ب – الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلا في أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن مضافاً إليها ضريبة الجدول.أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على النحو التالي:

القيمة المدفوعة مقابل أداء الخدمة	**×××**
+ ضريبة الجدول	**××**
الاجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة	**××××**

١٠ – أخضع مشروع القانون للضريبة على القيمة المضافة السلع المستعملة والتي يكون سبق شراؤها للاستهلاك الشخصي أو الاستعمال الخاص ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً، على أن تكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة ٣٠% من القيمة البييعية.

فبفرض أن مسجل قد اشترى معدات أو أجهزة لاستخدامها في نشاطه (أي استخدام خاص) ، وبعد انتهاء عمرها الإنتاجي قرر الاستغناء عنها وبيعها في السوق المحلي، وبلغ ثمن بيعها ١٠آلاف جنيه، فإن القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة تكون ٣٠٠٠ جنيه فقط وهي تمثل ٣٠% من ثمن البيع.

وأضاف مشروع القانون أن هذه السلع في مراحل تداولهابعد ذلك تكون القيمة الخاضعة للضريبة هي الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء شريطة امساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة.

ففي المثال السابق بفرض أن التاجر المشتري لهذه المعدات والأجهزة بمبلغ ١٠ آلاف جنيه، قام بالاتجار فيها وبيعها في السوق المحلي بمبلغ ١٥ ألف جنيه، فإن ما يخضع للضريبة على القيمة المضافة في هذه الحالة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، وهو يمثل بالنسبة للتاجر الفرق بين ثمن شراء المعدات والأجهزة وثمن بيعها.

ثالثاً : خصم الضريبة وردها:

يعتبر المبدأ المعمول به عند فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات خلال مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، أنها ضريبة تسترد خلال مراحل التداول ولا يتحملها إلا من حصل على السلعة أو الخدمة لاستهلاكها سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري. ولهذا السبب يشمل قانون الضريبة على القيمة المضافة قواعد لاسترداد الضريبة عن طريق خصم الضريبة السابق سددها أو ردها، وهو في ذلك تشابه إلي حد كبير مع النظام المعمول به في قانون الضريبة العامة على المبيعات، مع بعض الاختلافات، وهذا ما سنوضحه في البنود التالية من خلال المقارنة مع قواعد خصم أو رد الضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

١ – خصم الضريبة :

خصم الضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات	خصم الضريبة في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة
للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة	للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه

على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته ، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعةبمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ولا يسرى الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم ١ المرافق. في حالات التصدير إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل على المصلحة رد الفرق وفقاً للاشتراطات والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية . نص المشرع أيضاً في القانون ٩ لسنة ٢٠٠٥ على خصم الضريبة المسددة على الآلات والمعدات وأجزاؤها وقطع غيارها ، والتي تستخدم في أنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة.	من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدماتالمبيعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ويسري هذا الحكم على: ١ –مبيعات السلع والخدمات إلى الجهات المعفاة من الضريبة باتفاقيات بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية والأقليمية، والأتفاقيات البترولية والتعدينية. ٢ – مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة. ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل. ولا يسرى الخصم المشار إليه في الفقرة الأولى على ما يأتي: ١ – ضريبة الجدول، وذلك فيما لم يرد له نص خاص. ٢ – ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة. ٣ – السلع والخدمات المعفاة.

من خلال المقارنة بين قواعد الخصم في الضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة نلاحظ أن مشروع القيمة المضافة تشابه مع قانون الضريبة على المبيعات في بعض قواعد الخصم، وأدخل قواعد وأسس جديدة للخصم وهي على النحو التالي:

أ – خصم ضريبة مدخلات السلع والخدمات: عرفت المادة رقم (١) من مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة ضريبة المدخلات بأنها الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها اللآلات والمعدات والخدمات، سواء مباشرة أو غير مباشرة، والمتعلقة بإنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

وبناءاً على هذا الحكم وفي ضوء التعريف المحدد لضريبة المدخلات ، يكون للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات، ضريبة جميع مدخلاته من السلع

والخدمات المباشرة أو غير المباشرة، وهذا الحكم لم يكن متاحاً في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ب – خصم الضريبة المسددة عن مدخلات السلع والخدمات المباعة لجهات معفاة، أو ممولة بمنح دولية أو صدر لها قانون بإعفائها: سيسمح هذا الحكم للمسجل بأن يخصم من ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه ما سدده من ضريبة مدخلات لسلع أو خدمات تم بيعها لجهات معفاة مثل شركات البحث والتنقيب واستخراج البترول والمعادن والتي شملت اتفاقيتها الإعفاء الضريبة، وكذلك ضريبة مدخلات السلع والخدمات المباعة لجهات تمولها بمنح صدر قانون بإعفائها.

مثال : بفرض أن تاجر مسجل قام بشراء ٥٠٠٠ وحدة من السلع التي يتاجر فيها بمبلغ ١٠٠ جنيه للوحدة ، وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة ١٢% ، ولقد قام خلال الفترة الضريبية ببيع ٤٠٠٠ وحدة في السوق المحلي بسعر ١٣٠ جنيه للوحدة ، وباع الكمية المتبقية لشركة بدر للبترول (معفاة من الضريبة) بسعر ١٣٠ جنيه أيضاً. فتتحدد الضريبة المستحقة على المسجل سدادها بعد اعمال قواعد الخصم على النحو التالي :

بيان	قيمة الصفقة	الضريبة (١٢%)
أولاً: المبيعات : ١ – مبيعات في السوق المحلي خاضعة بسعر ١٢% ٤٠٠٠ وحدة × ١٣٠جنيه ٢ – مبيعات لشركة بدر للبترول (معفاة) ١٠٠٠ وحدة × ١٣٠ جنيه	٥٢٠٠٠٠ ١٣٠٠٠٠	٦٢٤٠٠ ـــــــــــــــ
اجمالي المبيعات / الضريبة المستحقة	٦٥٠٠٠٠	٦٢٤٠٠
يخصم: الضريبة على المدخلات لكل من السلع الخاضعة للضريبة والسلع المباعة لجهات معفاة ٥٠٠٠ وحدة × ١٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)
القيمة المضافة / الضريبة الواجبة السداد	١٥٠٠٠٠	٢٤٠٠

في حالة إذا كانت الضرائب المخصومة أزيد من الضريبة المستحقة، يرحل الفرق للفترات الضريبية التالية وحتى يتم الخصم بالكامل.

٢ – حالات عدم الخصم: وتشمل الحالات الآتية:

أ - عدم السماح بخصم ضريبة الجدول المسددة على المدخلات من السلع والخدمات. وهذا النص لا يخل بحق المسجل في خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول بالإضافة لضريبة القيمة المضافة.

مثال: بفرض أن تاجر مسجل اشترى من السلع التي يتاجر فيها ١٠٠٠ وحدة بسعر مليون جنيه، وتخضع لضريبة الجدول بسعر ١٠% من ثمن البيع، بالإضافة لضريبة القيمة المضافة ١٢%، وخلال

الفترة الضريبية باع هذه السلع بسعر ١,٥ مليون جنيه ، فإن الضريبة الواجب عليه سددها بعد إعمال قواعد الخصم تتحدد على النحو التالي:

بيان	قيمة الصفقة	الضريبة (١٢%)
أولاً: المبيعات	١٥٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
ثانياً المدخلات :		
قيمة المدخلات ١٠٠٠٠٠٠ **+ ضريبة الجدول (١٠%) ١٠٠٠٠٠** **إجمالي قيمة المدخلات** **ضريبة القيمة المضافة = ١١٠٠٠٠٠ × ١٢% = ١٣٢٠٠٠ وتكون قابلة للخصم**	١١٠٠٠٠٠	١٣٢٠٠٠
القيمة المضافة/ ضريبة القيمة المضافة الواجب سددها	٤٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠

ب – عدم السماح بخصم ضريبة القيمة المضافة التي تم تحميلها ضمن التكلفة: إذا قام المسجل بتحميل حسابات التكلفة بدفاتره بضريبة القيمة المضافة المسددة على مدخلاته من السلع والخدمات ، لا يحق له إن يستردها ، ولا يحق له إعمال مبدأ الخصم.

ج – عدم السماح بخصم الضريبة المسددة عن المدخلات من السلع والخدمات التي تدخل في انتاج سلع أو خدمات معفاة.

د – لا يجوز إعمال قواعد الخصم أيضاً في حالة قيام المسجل بالتعامل في سلع مستعملة، وتتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على أساس الفرق بين ثمن البيع وثمن الشراء.

٣ – رد الضريبة:

رد الضريبة في قانون الضريبة العامة على المبيعات	رد الضريبة في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة
ترد الضريبة طبقا للشروط والأوضاع والحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية في موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب في الحالتين الآتيتين: **١ - الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى.** **٢ - الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.**	**ترد الضريبة طبقا للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:** **١ - الضريبة السابقسدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى البنك وفقاً للقواعد التي يحددها البنك**

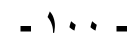
	المركـزي، وألا تقـل قيمـة الصـادرات عـن قيمة مدخلاتها. ٢ - الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ. ٣ – الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية. ٤ – الضـريبة السـابق سـدادها علـى الآلات والمعدات التـي تسـتخدم فـي إنتـاج سـلعة أو أداء خدمـــة خاضـــعة للضـــريبة ، عـــدا الاتوبيسـات وسـيارات الركـوب إلا إذا كـان استخدامها هو النشاط المرخص به.

نلاحظ أن مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة توسع في قواعد رد الضريبة فشمل رد الرصيد الدائن للمسجل وذلك إذا مر عليـه ست فترات ضريبية متتاليـة، وكذلك استبدل رد الضريبة بدلاً من الخصم ، كما كـان فـي الوضـع السـابق، بالنسبة للضريبة المسددة عن الآلات والمعدات، وهذا يعتبر حافز للمسجلين يشجع على مشروعات الاحلال والتجديد واقتناء الآلات والمعدات الأكثر حداثة.

إلا أن مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة وضع قيداً لم يكن موجوداً من قبل على الرد في حالـة الضريبة المسددة على مدخلات السلع المصدرة ، حيث أشترط للرد ضرورة قيام المصدر بتوريد قيمـة صادراته لحسابه الجاري في البنك ، وهذا القيد بهدف توفير عملـة أجنبيـة للبنـوك المصرية، بجانـب ضمان عدم تهريب الأموال للخارج.

وسوف نكتفي بما تم عرضه في هذا المؤلف من الملامح الرئيسية لمشروع قانون الضريبة علـى القيمة المضافة ، وذلك لأن هذا المشروع لم يصدر حتى تاريخ طبع هذا المؤلـف، ومـازال ينـاقش لـدى السلطة التشريعية في الدولـة، بالإضافة إلى أن لائحته التنفيذيـة لـن تصـدر قريبـا ، لأن صدورها يعقب صدور القانون والذي لم يصدر بعد. وقد يترتب عن ذلك كله اختلاف عن مـا هو معروض الآن ، ممـا يـدفعناإلي أن نكتفـي بعرض القواعد التـي تمثـل أسس أستقر عليهـا فـي فرض الضريبة علـى القيمـة المضافة، ويجدر أن نشير هنا إلى أن سعر الضريبة لـم يتحدد بعد وأن السعر المستخدم عند عرضنـا للملامح الرئيسية لمشروع القانون هو سعر على سبيل المثال.

البــاب الثانى
ضــريــبـة الـدمـغة



البـــاب الثانى
ضــريــبــة الـدمـغة

مقدمــــة:

أدخلت ضريبة الدمغة فى مصر منذ عهد الإمبراطورية الرومانية، ويعتبر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ هو أول تشريع موحد وجامع لأحكام الدمغة فى مصر، ثم تلا ذلك صدور القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ وأخيراً القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ الذى أصبح بموجبه لضريبة الدمغة قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعائها. وفي أول يوليو ٢٠٠٦ صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، ثم تلاه القانون ١١٥ لسنة ٢٠٠٨، ثم القانون ٩ لسنة ٢٠١٣.

وفى هذا الباب سنتناول ضريبة الدمغة كما وردت في القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات فى الأبواب التالية:

الفصل الأول :ضريبة الدمغة (مفهومها، وخصائصها، واحكامها العامة).

الفصل الثاني:أوعية ضريبة الدمغة.



الفصل الأول

مفهوم ضريبة الدمغة وخصائصها، وأحكامها العامة

١/١.مفهوم ضريبة الدمغة:

الدمغة هي علامات تنقش بطريقة ميكانيكية أو آلية، لإضفاء الرسمية على المستند أو المحرر الذي نقشت عليه.ولقد تم استخدام كلمة الدمغة في الاصطلاح الحكومي أو الإداري بمعنى العلامة التي تضعها الدولة أو توضع باسم الدولة على بعض العقود والمحررات مقابل رسم معين يدفع للخزانة العامة.فالدمغة طريقة من طرق تحصيل الضرائب، ولا تقتصر على تلك التي تحصل عن طريق لصق طابع أو وضع أختام، ولكن امتدت إلى أنواع لا تحصل بهذا الطريق.

ولقد عرفت مصر الدمغة منذ القدم إلا أن أول تشريع موحد جامع لأحكام الدمغة كان بصدور القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ ثم عقبه القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١، ثم أخيرا صدر القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والذي بموجبه أصبحت الدمغة ضريبة بمعنى الكلمة – بعد أن كانت رسماً – لها قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعائها.

٢/١. خصائص ضريبة الدمغة:

تتلخص خصائص ضريبة الدمغة فيما يلي:

١ - ضريبة وليست رسماً: فهي فريضة تحصل عليها الدولة جبراً دون أن يحصل دافعها على مقابل مباشر.

٢ - ضريبة غير مباشرة: حيث تفرض على عمليات التداول لبعض أنواع المحررات والمعاملات والتصرفات والوقائع بمناسبة حدوثها.

٣ - ضريبة عينية: حيث أنها لا تراعي الظروف الشخصية للممول وتفرض بغض النظر عن حد الكفاف اللازم لمعيشة الفرد أو حالته الاجتماعية، وبغض النظر عما تكبده من نفقات في سبيل الحصول عليها.

٤ - ضريبة نسبية ونوعية: حيث تجمع ضريبة الدمغة بين النوعية والنسبية فتكون:

أ - ضريبة نوعية: حيث تفرض في بعض الحالات على المحرر أو الواقعة بمبلغ محدود دون النظر إلى قيمة المعاملة.

ب - ضريبة نسبية: حيث تفرض في حالات أخرى على أساس نسبة من قيمة المعاملات في المحرر أو التصرف.

٥ - ضريبة إقليمية: فهي تفرض على المحررات التي تنشأ داخل مصر أو تنشأ في الخارج ويتم استعمالها داخل مصر.

٣/١ـ الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة:

تتمثل الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة في واقعة تحرير الأوراق الخاضعة للضريبة أو استعمال المحرر. ويقصد بالتحرير كتابة المحررات بالشكل الذي يحقق الغرض المنشود منها أي التحرير الكامل. أما الاستعمال فيقصد به استخدام المحرر في عمل من شأنه إنتاج أثر قانوني. هذا وتستحق الضريبة دون النظر إلى صحة المحررات أو أهلية محرريها.

٤/١ـ الأحكام العامة لضريبة الدمغة:

تتمثل الأحكام العامة لضريبة الدمغة في:

❖ أحكام فرض الضريبة واستحقاقها: وتتلخص في:

أ - تستحق ضريبة الدمغة على المحررات في تاريخ تحريرها دون النظر لصحتها.

ب - تستحق الضريبة على غير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها، وعلى الأشياء من تاريخ إعدادها الإعداد الذي تقتضيه طبيعتها والغرض منها.

❖ أحكام ربط الضريبة وإجراءات الطعن فيها: وتتلخص في:

أ - يجب أن يتضمن المحرر قيمة التعامل في الحالات التي تقتضي تحديد القيمة، وتلجأ مصلحة الضرائب إلى التقدير في حالة إذا لم يتضمن المحرر هذه القيمة أو كانت القيمة المذكورة به تقل بمقدار يزيد عن عشر القيمة الحقيقية. وللممول أن يطعن في هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له. وكذلك له أن يطعن في قرار لجنة الطعن بدعوى أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له.

ب - تتعدد الضريبة بتعدد الأحكام في المحرر الواحد.

ج - تتعدد الضرائب بتعدد النسخ والصور الممضاة.

د - لمأمور الضرائب حق الإطلاع على كافة المحررات والمستندات والوثائق والسجلات.

هـ - تحدد مصلحة الضرائب الضريبة المستحقة غير المؤداة وفقاً لما يتكشف لها من الإطلاع والمعاينة.

❖ **أحكام التعامل مع الجهات الحكومية: وتتلخص في:**

أ - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة حكومية أخرى فلا تسري الضريبة.

ب - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أخرى معفاة من الضريبة فلا تسري الضريبة أيضاً.

ج - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أو شخص خاضع للضريبة فيتحمل هذا الشخص أو هذه الجهة كامل الضريبة المستحقة باستثناء:

١ - حالة تعدد نسخ أو صور المعاملة التي تحتفظ بها الجهة الحكومية، فيتحمل الشخص المتعامل الضريبة عن نسخته، والضريبة عن نسخة أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور المتعددة.

٢ - في حالة بيع أو شراء الأوراق المالية يتحمل المتعامل الضريبة التي يقع عبؤها عليه فقط.

٥/١. طرق تحصيل ضريبة الدمغة: وتتلخص في:

أ - استعمال النماذج المدموغة مقدماً والتي تعدها مصلحة الضرائب.

ب - الخاتم (الختم): وذلك كما في حالة دمغة الشيكات.

ج - طوابع الدمغة: وهي من أكثر الطرق استعمالاً في تحصيل وأداء ضريبة الدمغة. وهو الأمر الذي أدى إلى أن يطلق على ضريبة الدمغة باللغة الإنجليزية Stamp Tax.

د -الإخطار: حيث يتم أداء ضريبة الدمغة وفقاً لهذه الوسيلة بأن تتقدم الجهة صاحبة الشأن إلى مأمورية ضرائب الدمغة بإقرار يتضمن الوعاء الخاضع والضريبة المستحقة عليه ويتم سداد الضريبة نقداً أو بشيكات.

هـ- التأشير: حيث تقوم الجهة صاحبة الشأن بتقديم المحررات المطلوب سداد الضريبة عنها إلى مأمورية ضرائب الدمغة ويتم توريد الضريبة على أن يؤشر على المحررات بما يفيد ذلك.

و -آلات التخليص: وهو من أقل الطرق شيوعاً في أداء ضريبة الدمغة في الآونة الأخيرة.

٦/١. وسائل الرقابة على تنفيذ القانون:

وضع قانون ضريبة الدمغة وسائل تضمن تحقيق رقابة على أداء ضريبة الدمغة من خلال:

أ - حق الإطلاع: حيث يكون لمأمور الضبط القضائي حق الإطلاع لدى الجهات الحكومية وغيرها من أشخاص القانون العام أو الخاص والممولين بصفة عامة، ولا يجوز منعهم من الإطلاع بسبب مزاولة المهنة أو النشاط.

ب - واجبات الموظفين وغيرهم: وهي الواجبات التي ألقاها على كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه شأن ربط الضريبة أو تحصيلها.

٧/١. الأحكام الخاصة بتقادم الضريبة وردها: وتتلخص في:

أ - تقادم حق الخزانة: يسقط حق الخزانة في المطالبة بالضرائب المستحقة بمضي خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق وينقطع التقادم بإجراءات المطالبة بأداء الضريبة.

ب - تقادم حق الممول: يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ضرائب دمغة سددت بدون وجه حق بمضي خمس سنوات من يوم أدائها.

٨/١. الإعفاءات:

أ - يعفى من الخضوع لضريبة الدمغة الجهات الآتية:

١ - هيئات التمثيل السياسي والقنصلي بشرط المعاملة بالمثل.

٢ - الهيئات الدولية.

ب - لا تخل أحكام هذا القانون بأحكام أي قوانين خاصة تقرر إعفاء من ضريبة الدمغة أو تحديد لسعرها أو من يقع عليه عبؤها.

٩/١. العقوبات:

أ – يعاقب بالغرامة:

١ - من يمتنع عن تقديم المحررات وغيرها أو إتلافها قبل انقضاء مدة التقادم.

٢ - كل من توسط في التعامل أو تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أي محرر لم تؤد عنه ضريبة الدمغة.

٣ - كل من وقع أو قبل أو استعمل عقد أو محرر لم تؤد عنه الضريبة.

٤ - كل من باع أو عرض للبيع طوابع أو استمارات أو نماذج مدموغة بسعر يزيد عن سعرها المقرر.

ب - يعاقب بالحبس والغرامة:

١ - من صنع مطبوعات أو نماذج تشبه علامات أو أختام وطوابع الدمغة.

٢ - من تعمد من موظفي الحكومة إساءة استعمال أختام الدمغة بطريقة تؤدي لضياع حق الدولة.

٣ - كل من باع أو شرع في بيع أو استعمل طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك.

الفصل الثانــى
أوعيـــة ضـريبـــة الدمغـــــة

تناول الباب الثاني من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ أوعية ضريبة الدمغة . ولقد لحق ذلك العديد من التعديلات كان آخرها القانون رقم (٩) لسنة ٢٠١٣. هذا ويلاحظ أن المشرع الضريبي أخضع بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية، وأخضع البعض الآخر لنظام الضريبة النسبية بالإضافة إلى أنه أخضع أوعية أخرى للضريبة بنظامي الضريبة النسبية والنوعية معا وسوف نتناول أوعية ضريبة الدمغة في الفصول الآتية :

١/٢. أوعية ضريبة الدمغة النوعية .

٢/٢. أوعية ضريبة الدمغة النسبية .

٣/٢. وعاء ضريبة الدمغة بنظام النسبية والنوعية معا .

١/٢. أوعية ضريبة الدمغة النوعية:

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية الذي يقوم علي فرض الضريبة علي المحرر أو الواقعة بمبلغ محدد دون النظر إلي قيمة المعاملة . وتسري ضريبة الدمغة بنظام الضرائب النوعية علي الآتي :

١ – الشهادات.
٢ – العقود وما في حكمها .
٣ – وثائق الأحوال الشخصية .
٤ – المحررات القضائية .
٥ – التصاريح والرخص الإدارية .
٦ – توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز وإستهلاكها.
٧ – الاشتراكات السلكية واللاسلكية .

وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الاوعية، ومن يتحمل عبأ الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

١/١/٢ – الشهادات:

تخضع الشهادات الدراسية النهائية (أو الأصلية) لضريبة الدمغة وفقاً للمادة (٣٩) من القانون على النحو التالي:

نوع الشهادة	مبلغ الضريبة
١ – شهادة إتمام مرحلة التعليم الأساسي	٦ جنيه
٢ – شهادة الثانوية بأنواعها	٩ جنيه
٣ – شهادة فوق المتوسط	١٢ جنيه
٤ – شهادة البكالوريوس أو الليسانس	١٥ جنيه
٥ – شهادة دبلوم الدراسات العليا	٣٠ جنيه
٦ – شهادة الماجستير	٣٠ جنيه
٧ – شهادة الدكتوراة	٦٠ جنيه

ويتحمل الضريبة مستلم الشهادة وتتعدد ضريبة الدمغة بتعدد الشهادات.

ولا تسري هذه الفئات علي الشهادات والإقرارات المؤقتة بالحصول علي المؤهل الدراسي.

٢/١/٢ – العقود وما في حكمها:

نصت المادتين رقم(٤٤) ورقم(٤٥) من القانون١١١ لسنة١٩٨٠ وتعديلاته بأن تسري ضريبة دمغة نوعية مقدارها (تسعون قرشا) عن كل ورقة من أوراق العقد وذلك بالنسبة إلي جميع العقود سواء كانت بعوض أو من غير عوض، مدنية كانت أو تجارية ولو تمت بالمراسلة ، وكذلك الإشهارات الخاصة بالوقف .

علي أنه بالنسبة للعقود التي تخضع طبقا لأحكام هذا القانون لضريبة معينة فلا يحصل عنها إلا هذه الضريبة وحدها . وتستحق الضريبة علي العقد الشفوي عند التمسك به أمام القضاء وثبوت وجوده، وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة هو محضر الجلسة الذي ورد به ثبوت العقد .

ويراعي أن كل ورقة من مرفقات العقد المتممة له والتي لا يصح بدونها تخضع للضريبة ، كذلك فإن العرض المرسل من جهة إلي جهة أخري وقبول هذا العرض من قبل الجهة المرسل إليها والمرسل إليه يشكل عقدا باعتباره إيجاب وقبول وتستحق على كل ورقة من أوراقه ضريبة الدمغة، علي أن هذه الأوراق لا تعتبر عقدا ولا تخضع للضريبة في حالة تحرير عقد مستقل عنها .

ويلاحظ أن التوكيل يخضع للضريبة المقررة علي العقود باعتباره عقد وكالة محرر بين طرفين أحدهما الموكل والآخر الوكيل حيث لايرتب التوكيل أية آثار قانونية إلا إذا قبله الوكيل .

هذا ويتحمل كل متعاقد ضريبة الدمغة النوعية المستحقة علي النسخة أو النسخ أو الصورة أو الصور الخاصة به، وإذا كان العقد من نسخة واحدة تحمل المتعاقدون الضريبة بالتساوي بينهم ما لم يكن أحدهم معفي قانونا من الضريبة فيتحمل الباقون الضريبة المستحقة بالكامل. وإذا كان عقد الوكالة محرراً على إذن الصرف الحكومى أو الورقة التجارية (كمبيالة - سند أذنى أو شيك) فيعفى العقد فى هذه الحالة من الضريبية، فمثلاً لايخضع للضريبة تظهير الشيك من قبل الشخص الصادر له الشيك على ظهر الشيك.

٣/١/٢ - وثائق الأحوال الشخصية:

قضت المادة رقم (٤٦) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية على عقود الزواج، والطلاق على النحو التالى:

أ – خمسة عشر جنيها علي كل عقود الزواج، ويتحمل الزوج عبء هذهالضريبة

ب- ثلاثون جنيها علي كل وثيقة طلاق، ويتحمل المطلق عبؤها .

ويراعي أن الضريبة في هذه الحالة يتم فرضها دون النظر إلي عدد أوراق الوثيقة .

٤/١/٢ - المحررات القضائية:

يستحق بموجب المادة رقم (٤٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته ضريبة دمغة نوعية مقدارها تسعون قرشاً على كل ورقة من أوراق المحررات الآتية:

أ - الأوامر بتنفيذ الأحكام الأجنبية في مصر .

ب - الأوامر علي العرائض التي يصدرها القضاة في حدود سلطاتهم الولائية.

ج - كل نشرة قضائية عدا ما كان منها خاصا بالبيوع الجبرية .

ويتحمل الضريبة مستلم الأمر أو من عملت النشرة لصالحه .

٥/١/٢ - التصاريح والرخص الإدارية:

تناولت المواد من المادة رقم (٨٩) حتى المادة رقم (٩٢) من القانون ١١١ لسنة١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي التصاريح والرخص الإدارية. فلقد نصت المادة رقم (٨٩) من القانون١١١لسنة١٩٨٠ بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي النحو التالي :

التصاريح :

يستحق ضريبة دمغة مقدارها تسعون قرشا علي كل تصريح يصدر من أية سلطة إدارية. ويراعي في هذا الشأن أن الموافقة علي طلب التصريح للموظف بالجهات الحكومية بالانصراف قبل مواعيد الرسمية لا يعتبر تصريحا وإنما يعد طلباً،ولايخضع لأى ضريبة دمغة نوعية، وذلك وفقاً للتعديل الوارد بأحكام القانون ٢ لسنة ١٩٩٨.

الرخص:

يستحق ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة جنيهات عن كل رخصة تصدر عن أية سلطة إدارية ، وذلك عدا الرخص الآتي بيانها فتستحق عليها الضريبة كما يلي :

أ - ٣٠٠جنيها سنويا علي ترخيص استغلال محجر أو منجم .

ب - ٣٠٠جنيها سنويا علي رخصة محال الملاهي ودور التسلية بما في ذلك دور السينما والمسارح .

جـ - ٣٠٠ جنيها سنويا علي كل ترخيص لاستغلال مصنع طوب .

د - ثلاثون جنيها علي رخصة البناء ، وستون جنيها علي رخصة البناء بالمدن س.

هـ -اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل حمولة خمسة أطنان فاقل .

و - خمسة عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة تزيد حمولتها علي خمسة أطنان ولا تجاوز خمسة عشر طنا.

ز - ثمانية عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل تزيد حمولتها علي خمسة عشر طنا .

ح - اثني عشر جنيها سنويا علي كل رخصة محل عام .

ط - ثمانية عشر جنيها علي ترخيص محل جزارة ومحل صناعي .
ى - ستة جنيهات سنويا علي رخصة تسيير سيارة ركوب أربعة سلندراتفأقل.
ك - اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير ركوب أكثر من أربعة سلندرات .
ل - ستة جنيهات عن كل رخصة لاستيراد أسلحة وذخائر أو نقلها .

هذا وينبغي أن نشير في هذا المجال إلي أن المشرع تناول المحل الصناعي وأخضع الترخيص له لضريبة دمغة بسعر ثمانية عشر جنيها سنويا لكنه لم يتناول الترخيص للمحل التجاري ،

ويراعي عند خضوع التصريح أو الترخيص لضريبة الدمغة النوعية ، أن يتم خضوعها للضريبة بالفئات المشار إليها دون النظر إلي عدد أوراق التصريح أو الترخيص ، كما قضت المادة رقم (٩٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ بأن تستحق الضريبة في حالات التنازل عن الرخصة أو تجديدها أو إمتدادها أو إجراء أي تعديل فيها .

مدي خضوع كعوب وصور التراخيص لضريبة الدمغة المقررة علي الأصل:

إنتهت مصلحة الضرائب عملاً إلى خضوع صور التراخيص لضريبة الدمغة المقررة فى المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدمغة طالما أن هذه الصور كانت معتمدة ومصدق عليها كالأصل تماماً.

من يقع عليه عبء ضريبة الدمغة النوعية علي التصاريح والرخص الإدارية:

نصت المادة رقم (٩١) من القانون١١١لسنة١٩٨٠ علي أن يتحمل ضريبة الدمغة علي التصاريح والرخص من صدر لصالحه التصريح أو الرخصة .

الإعفاء من ضريبة الدمغة النوعية علي التصاريح والرخص الإدارية:

يوجد لهذا الوعاء إعفاء وحيد نصت عليه المادة رقم(٩٢) من القانون١١١لسنة١٩٨٠، حيث قضت بأن يعفي من الضريبة ترخيص نقل القطن المحلوج .

٦/١/٢ – توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها:

تناولت المواد من المادة رقم (٩٦) حتى المادة رقم (٩٨) من القانون١١١لسنة١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة بإستحقاق ضريبة دمغة نوعية علي عمليات توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها . فنصت المادة رقم (٩٦) من القانون سالف الذكر بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي النحو التالي :

أ - ثلاثة جنيهات سنويا علي توريد كل من المياه أو الكهرباء أو الغاز ولو قلت مدة التوريد الفعلي عن سنة كاملة .

ب - ثلاثة قروش عن كل كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة للإضاءة في أي مكان، أو للأغراض السكنية أو التجارية بما في ذلك إدارة المصاعد .

جـ -ستة مليمات عن كل عشرة كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة في الأغراض الصناعية .
د - ثلاثة قروش وستة مليمات عن كل متر مكعب من استهلاك الغاز في غير الأغراض الصناعية.
هـ - تسعة قروش عن كل كيلو جرام من استهلاك البيوتين (البوتاجاز) أو ما يماثله من المستحضرات في الأغراض الصناعية .
و - ثلاثة جنيهات للطن من استهلاك الغاز والبوتاجاز في الأغراض الصناعية.

ويراعي أنه لتطبيق المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٣ التي نصت علي أن تجبر ضريبة الدمغة النوعية والتي تقل عن خمسة قروش أو مضاعفتها إلي أقرب خمسة قروش، فإن هذا الجبر لايتم عن كل كيلو وات ساعة فتجبر مثلا الثلاثة قروش عن كل كيلو وات ساعة من استهلاك الكهرباء(بندب) إلي خمسة قروش ولكن يتم الجبر لإجمالى الضريبة المستحقة، وسنورد المثال التالي لتوضيح ذلك .

مثال :

بفرض أن كمية الاستهلاك من الكهرباء المستعملة للإضاءة ٢٦٤ كيلووات، يستحق عنها ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة قروش علي كل كيلووات .

∴ضريبة الدمغة النوعية المستحقة = ٢٦٤ كيلو وات ×٣ قروش = ٧,٩٢ جنيه تجبر إلي ٧.٩٥.

من يتحمل عبء الضريبة :

حدد المشرع في المادة رقم (٩٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته من يقع عليه عبء الضريبة بالنسبة لهذا الوعاء وفرق بين حالات الاستهلاك علي النحو التالي :

أ – بالنسبة لحالات التوريد: يتحمل عبء الضريبة المورد فيما عدا ضريبة دمغة توريد الكهرباء فيتحملها المستهلك.
ب – بالنسبة لحالات الاستهلاك: يتحمل عبء الضريبة المستهلك .

الإعفاءات :

نصت المادة رقم (٩٨) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يعفي من الخضوع لضريبة الدمغة النوعية علي توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها ما يلي:

أ – دور العبادة (المساجد – الكنائس).
ب – الملاجيء والمستشفيات والمستوصفات التي لا تبغي الكسبأو التابعة لهيئات لا ترمي إلي الكسب .
جـ –الاستهلاك الذاتي من مولدات كهربائية خاصة بالمستهلك، وإذا امتد الاستهلاك إلي الغير استحقت الضريبة.

د- المنشآت المقامة طبقا لقانون ٣٢ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجمعيات والمؤسسات الخاصة.
هـ – استهلاك الكهرباء في المنازل سواء للإضاءة أو لغيرها من الأغراض المنزلية.
و–الجهات الحكومية والأشخاص الاعتبارية العامة ووحدات الحكم المحلي والإنارة العامة للشوارع.
ز – إستهلاك الكهرباء في أغراض استصلاح واستزراع الأراضي .

٧/١/٢ - الاشتراكات السلكية واللاسلكية:

تناولت المادتين رقم (٩٩) ورقم (١٠٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ الأحكام الخاصة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي الاشتراكات السلكية واللاسلكية. حيث قضت المادة رقم (٩٩) من القانون المذكور بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية سنوية مقدارها ٦ جنيهات علي كل اشتراك سنوي لاستعمال تليفون ، ٣٠٠ جنيه علي كل اشتراك لاستعمال تلكس ويتحمل عبء الضريبة المشترك هذا وقضت المادة رقم (١٠٠) من القانون المذكور بأن تتعدد الضريبة بتعدد الخطوط الأصلية في كل اشتراك .

وفي الآونة الأخيرة ظهر تطور ملحوظ في وسائل الاتصال السلكية واللاسلكية ، فمنذ فترة ليست بالبعيدة ظهر جهاز الفاكس، ومنذ سنوات قليلة ظهر جهاز البيجر، واليوم نجد التليفون المحمول، وهذه الأجهزة لم يتناول القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما صدر عليه من تعديلات الإشارة إلي خضوع هذه الأجهزة من عدمه .ولكن بدراسة طبيعة هذه الأجهزة نجد أن الفاكس ما هو إلا جهاز يعتمد علي خطوط التليفون في إرسال رسالة تلكسية ، وأن البيجر هو جهاز اتصال يستطيع حامله وبواسطته تلقي رسالة محددة برقم تليفون الجهة أو الشخص الذي يريد الاتصال به . وأن التليفون المحمول ما هو الا جهاز تليفون يعتمد علي الوسائل اللاسلكية في الاتصال . ولذلك نري وجوب خضوع هذه الأجهزة لضريبة الدمغة النوعية المقررة بالمادة رقم (٩٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ في ضوء تصنيفها حسب طبيعتها لتحديد ما إذا كانت تعامل ضريبيا بالفئة المحددة للتليفون، أم بالفئة المحددة للتلكس، أم بفئة جديدة .

٢/٢. أوعية ضريبة الدمغة النسبية :

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النسبية الذي يقوم علي أساس فرض الضريبة علي أساس نسبي ثابت أو تصاعدي من قيمة المعاملات الثابتة في المحرر أو التصرف. وتنحصر أوعية ضريبة الدمغة النسبية في الآتي :

١ - أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها .

٢ - أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه .

٣ - المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام.

٤ - أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك.

٥ - الإعلانات.

وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الاوعية، ومن يتحمل عبء الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

١/٢/٢ – أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها:

قضت المادتين رقم (٥٠) ورقم (٥١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بأن تستحق ضريبة دمغة نسبية على أقساط ومقابل التأمين على النحو التالي:

١) واحد في المائة (١%) على كل قسط من أقساط التأمين على الحياة أو التأمين من الأمراض والإصابات الجسدية، أو المسئولية المدنية المتعلقة بها، وعلى أقساط التأمين الإجباري أياً كان نوعه.

٢) عشرة في المائة (١٠%) على مقابل التأمين على النقل البري والنهري والبحري والجوي.

٣) عشرة في المائة (١٠%) على كل قسط من أقساط التأمين الأخرى وعلى مقابل هذه التأمينات بما في ذلك التأمين ضد أخطار الحرب.

٤) ثمانية في الألف (٠،٨%) سنوياً على إجمالي أقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركات التأمين.

وطبقاً للمادة رقم (٥١) من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ يتحمل في الحالات (١) و(٢) و (٣) كل من المؤمن والمؤمن له الضريبة مناصفة وتتحمل شركة التأمين الضريبة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين في الحالة (٤). وفي جميع الأحوال لا تسري الضريبة على أقساط ومقابل إعادة التأمين.

مثال: قامت إحدى شركات التأمين بتحصيل أقساط ومقابل التأمين التالية خلال العام المنتهي في ٢٠١٥/١٢/٣١:

١) ١٠٠،٠٠٠جنيه أقساط تأمين على الحياة.
٢) ٢٠٠،٠٠٠جنيه مقابل تأمين نقل بضائع.
٣) ٥٠،٠٠٠جنيه أقساط ومقابل تأمين ضد حريق وسرقة بعض الممتلكات.

والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة واجبة السداد في الحالات السابقة مع توضيح من يتحمل عبء الضريبة في كل حالة.

الحـل:

١) ضريبة الدمغة على أقساط التأمين على الحياة = ١٠٠،٠٠٠ × ١% = ١٠٠٠جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.
٢) ضريبة الدمغة على مقابل تأمين نقل البضائع = ٢٠٠،٠٠٠ × ١٠% =٢٠،٠٠٠جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.
٣) ضريبة الدمغة على أقساط ومقابل التأمين ضد الحريق والسرقة = ٥٠،٠٠٠ × ١٠% = ٥،٠٠٠جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.
٤) الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركة التأمين = جملة المبالغ المحصلة × ٨ في الألف = ١٠٠،٠٠٠ + ٢٠٠،٠٠٠ + ٥٠،٠٠٠ = ٣٥٠،٠٠٠ × ٨ في الألف = ٢٨٠٠جنيه. وتتحمل الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها الشركة شركة التأمين وحدها.

٢/٢/٢ – أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمها:

طبقاً للمادة رقم (٧٤) من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ تفرض ضريبة دمغة نسبية على أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه على النحو التالي:

١) المبالغ المعدة للأداء للمراهنين في مراهنات سباق الخيل وصيد الحمام وغيرها من أنواع المراهنات وعمليات اليانصيب بجميع أنواعها، وذلك بواقع ٦٠% من هذه المبالغ ويتحمل الرابح الضريبة.
٢) المبالغ أو الجوائز المعدة للأداء نقداً أو عيناً للرابحين في المسابقات وذلك بواقع ٢٠% من المبلغ أو من قيمة الجائزة ويتحمل الرابح الضريبة.
٣) الأنصبة والمزايا التي يربحها أصحاب السندات أو المؤمن لهم والمدخرون عن طريق السحب أو الاختيار بالقرعة وذلك بواقع ١٥% من قيمة ما يتم الحصول عليه، ويتحمل الرابح الضريبة.

مثال:شركة قطاع خاص فاز أحد عملائها في السحب الذي تجريه بمبلغ نصف مليون جنيه، كما فاز عميل آخر بسيارة ثمنها ١٠٠،٠٠٠جنيه.

والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة في كل حالة مع بيان من يتحمل الضريبة.

الحل

تخضع لضريبة دمغة نسبية ٢٠% من المبالغ المخصصة للرابحين نقداً أو عيناً.

∴ ضريبة الدمغة للعميل الأول = ٥٠٠،٠٠٠ × ٢٠% = ١٠٠،٠٠٠جنيه.

وضريبة الدمغة للعميل الثاني = ١٠٠،٠٠٠ × ٢٠% = ٢٠،٠٠٠جنيه

ويتحمل الرابح الضريبة في كل حالة من الحالات السابقة.

٣/٢/٢– المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام:

تناول المشرع في المواد من المادة رقم (٧٩) وحتى المادة (٨٢) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها والإعانات، وكذلك على ما تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها. وسوف نتناول هذا الوعاء من خلال النقاط التالية:

أولاً: ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من مرتبات وأجور وما في حكمها والإعانات:

قضت المادة رقم (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات على النحو التالي:

الخمسون جنيهاً الأولى	معفاة
أزيد من خمسين وحتى مائتين وخمسين جنيهاً	ستة في الألف
أزيد من مائتين وخمسين وحتى خمسمائة جنيها	ستة ونصف في الألف
أزيد من خمسمائة وحتى ألف جنيه	سبعة في الألف
أزيد من الف وحتى خمسة آلاف جنيه	سبعة ونصف في الألف
أزيد من خمسة آلاف وحتى عشرة آلاف جنيه	ثمانية في الألف

وكل ما يزيد على عشرة آلاف جنيه تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة.

وقد حددت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة أسس حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة على النحو التالي:

أ) تكون فئة الضريبة المستحقة هي الفئة المحددة للطبقة التي تقع فيها القيمة الكاملة للمبلغ المقرر صرفه.

ب) تستبعد من قيمة المبلغ المقرر صرفه الأقساط والاشتراكات وغيرها المعفاة من الضريبة قانوناً.

ج) إذا كان صافي المبلغ المقرر صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات وغيرها المعفاة قانوناً لا يجاوز خمسين جنيهاً فإنه يعفى من الضريبة.

د) إذا زاد الصافي المشار إليه على خمسين جنيهاً تستبعد منه الخمسون جنيهاً الأولى وتحدد قيمة الضريبة على أساس الزيادة والفئة المستحقة التي تحددت على النحو المبين في الفقرة (أ).

ويتضح مما سبق أن أساس حساب ضريبة الدمغة النسبية هو أساس الطبقات أي أن الضريبة تستحق على كامل المبلغ المنصرف بالسعر الذي يقع المبلغ كله في نطاقه دون تجزئته إلى شرائح.

مثال (١):

موظف بأحد المصالح الحكومية يتقاضى شهرياً ٣٠٠ج مرتب أساسي، ٢٥٠ج علاوة خاصة، يحول منها للأجر الأساسي ١٥٠ج ويستقطع منه شهرياً ٦٨،٥ج اشتراك تأمين اجتماعي.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة على الموظف.

الحـل:

	٣٠٠ج	المرتب الأساسي
	٢٥٠ج	العلاوة الخاصة
٥٥٠ج		الإجمالي (ويقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ – ١٠٠٠ وتكون فئة الضريبة المستحقة ٧ في الألف (٠،٠٠٧%)
		يستبعد المبالغ المعفاة قانوناً:
(٦٨،٥)		اشتراك التأمين الاجتماعي
٤٨١،٥		الباقي ويمثل وعاء ضريبة الدمغة النسبية
(٥٠)		(-) الخمسون جنيه الأولى معفاة
٤٣١،٥		المبلغ الباقي والخاضع للضريبة
		ضريبة الدمغة النسبية = ٤٣١،٥ × ٠،٠٠٧% = ٣،٠٢ج تقرب إلى أقرب خمس قروش فتصبح ٣،٠٥ جنيه.

مثال (٢): موظف يعمل في غير أوقات عمله الرسمية لجزء من الوقت في أحد الجهات الحكومية ويتقاضى شهرياً نظير ذلك ١٠٠٠جنيه.

والمطلوب: حساب ضريبة المرتبات والدمغة المستحقة عليه وتحديد الصافي الذي يحصل عليه.

الحـل:

نظراً لأن المكافأة حصل عليها الممول من إحدى الجهات الحكومية غير جهة عمله الأصلية فإنه يخضع إلى:

- ضريبة على الدخل قطعية قدرها ١٠% (مادة ١١ من قانون ضريبة الدخل) = ١٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠ جنيه.
- ضريبة دمغة على الصرفيات الحكومية من أجور ومرتبات وما في حكمها والإعانات (مادة ٧٩ من قانون ضريبة الدمغة).

وتحسب على مبلغ ١٠٠٠ج ويقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ج إلى ١٠٠٠ج وفئتها ٠،٠٧%. وتحسب ضريبة الدمغة كالتالي:

= ١٠٠٠ج – ٥٠ (معفاة) = ٩٥٠ × ٠،٠٧% = ٦،٦٥ جنيه

∴ الضريبة المستحقة عليه = ١٠٠ ضريبة دخل + ٦،٦٥ ضريبة دمغة = ١٠٦،٦٥ جنيه.

∴ الصافي الذي سيحصل عليه الممول في هذه الحالة = ١٠٠٠ – ١٠٦،٦٥ = ٨٩٣،٣٥ جنيه

ثانياً: ما تصرفه الجهات الحكومية غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات (مادة ٨٠):

تستحقضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية من غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات وفقاً لما يلي:

أ – ضريبة دمغة عادية:

وتستحق على أساس أسعار المادة ٧٩ السابقة بعد مضاعفاتها كما يلي:

٥٠ ج الأولى	معفاة
أزيد من ٥٠ وحتى ٢٥٠ج	٠،٦% × ٢ = ١،٢%
أزيد من ٢٥٠ وحتى ٥٠٠ج	٠،٦،٥% × ٢ = ١،٣%
أزيد من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠ج	٠،٧% × ٢ = ١،٤%
أزيد من ١٠٠٠ وحتى ٥٠٠٠ج	٠،٧،٥% × ٢ = ١،٥%
أزيد من ٥٠٠٠ وحتى ١٠٠٠٠ج	٠،٨% × ٢ = ١،٦%
ما يزيد عن ١٠٠٠٠ج	٠،٣% × ٢ = ٠،٦%

ب- ضريبة دمغة إضافية: وتستحق بمقدار ثلاثة أمثال الضريبة العادية.

ويلاحظ أن أساس حساب الضريبة هو أساس الطبقات، وتستحق الضريبة سواء تم الصرف من الجهة الحكومية مباشرة أو بطريق الإنابة، ويتحمل الضريبة الجهة الذي تم الصرف لها.

مثال: قامت إحدى الوحدات الحكومية بشراء مستلزمات سلعية من أحد الموردين، وبلغ إجمالي قيمة الفاتورة المستحق صرفها ١١٠٠٠جنيه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية على هذه الصرفات الحكومية.

الحـل:

تحسب الضريبة كالتالي:

أ – الضريبة العادية:

حتى ١٠٠٠٠جنيه تستحق الضريبة عنها بسعر ١٦في الألف (١،٦%)، وتحسب على النحو التالي:

١٠٠٠٠ جنيه – ٥٠ (معفاة) = ٩٩٥٠ جنيه (الباقي)

وتحسب الضريبة عليها كالتالي: ٩٩٥٠ × ١،٦% = ١٥٩،٢جنيه

ومازاد عن ١٠٠٠٠جنيه ويبلغ ١٠٠٠جنيه تحسب الضريبة عليها بسعر ٦في الألف (٠،٦%)

∴ الضريبة = ١٠٠٠ × ٠،٦% = ٦ جنيه

∴ضريبة الدمغة العادية = ١٥٩،٢ + ٦ = ١٦٥،٢جنيه

ب – ضريبة الدمغة الإضافية وتحسب كالتالي:

١٦٥،٢ × ٣ أمثال = ٤٩٥،٦ جنيه

∴ إجمالي الضريبة المستحقة = ١٦٥،٢ + ٤٩٥،٦ = ٦٦٠،٨جنيه

أثر ضريبة المبيعات على وعاء ضريبة الدمغة النسبية على الصرفياتالحكومية:

يتحدد وعاء ضريبة الدمغة على الصرفياتالحكومية بالمبلغ المنصرف بعد استبعاد ضريبة المبيعات منه.

مثال: بلغ المبلغ المنصرف من أحد الجهات الحكومية لأحد الموردين نظير مشترياتها ١١٠٠جنيه شاملاً ضريبة مبيعات ١٠%.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

تحسب ضريبة الدمغة على أساس قيمة الصفقة بدون ضريبة المبيعات

ضريبة المبيعات على الصفقة = ١١٠٠ × معامل الضريبة ١٠/١١٠ = ١٠٠ج

∴ قيمة الصفقة بدون ضريبة المبيعات = ١١٠٠ – ١٠٠ = ١٠٠٠جنيه.
∴ تقع ضريبة الدمغة في الطبقة أزيد من ٥٠٠ج وحتى ١٠٠٠ج تخضع بسعر ١،٤%.
∴ ضريبة الدمغة العادية = ١٠٠٠ – ٥٠ (إعفاء) = ٩٥٠ × ١،٤% = ١٣،٣جنيه.
ضريبة الدمغة الإضافية = ٣ × ١٣،٣ = ٣٩،٩ جنيه.
وبالتالي ضريبة الدمغة المستحقة في هذه الصفقة= ١٣،٣ + ٣٩،٩ = ٥٣،٢ج.

٤/٢/٢ – الإعلانات:

طبقاً للمادة ٦٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ تستحق ضريبة دمغة نسبية بواقع ٢٠% من أجر الإعلان وكذلك من تكلفته بحسب الأحوال وتحدد اللائحة التنفيبية لهذا القانون عناصر حسابها:

ويعتبر إعلاناً كل إعلام أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة، ويشمل ذلك:

١) الإعلانات التي تعرض على لوحات دور السينما أو شاشات العرض أو القنوات التليفزيونية أو الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.
٢) الإعلانات التي تذاع بالراديو أو القنوات الفضائية المسموعة.
٣) الإعلانات التي تقام في الطرقات العامة أو أسطح أو واجهات العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل المختلفة.
٤) الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع في مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والتقاويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها.

ولقد قضت المادة (٦٤) من القانون بأن يعفى من الضريبة الإعلانات الآتية:

١) الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتنبيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتوعية بصفة عامة، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية.
٢) الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات والمعاهد الحكومية.
٣) إعلانات البيع الجبرية.
٤) الإعلانات الخاصة بالانتخابات.
٥) إعلان طالب الحصول على عمل.
٦) الإعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.
٧) الإعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.

ويلزم صاحب الإعلان من الأشخاص الاعتبارية بسداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، كما تلتزم الجهة التي تقوم بإعلان للأشخاص الطبيعية بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مأمورية

الضرائب المختصة وذلك كله خلال شهرين من تاريخ شهر الإعلان. وفي جميع الأحوال تلتزم الجهات التـي تقـوم بـالإعلان بالاحتفـاظ بسـجل بأسـماء مـن تـم الإعـلان لصـالحهم وذلـك كلـه وفقـاً للقواعـد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

مثال: إحسب ضريبة الدمغة وحدد منيتحمل عبئها في الحالات الآتية:

١) تعاقدات إحدى الشركات مع إحدى الوكالات الإعلانية على أن تقوم بإعداد إعلان عن أحد منتجاتها ويتم عرضه على شاشة إحدى قنوات التليفزيون الأرضية مرة كل أسبوع وذلك كله نظير أجر مبلغه ٣٣٠٠٠٠جنيه شاملاً ضريبة مبيعات فئة ١٠%.

٢) قامت إحدى الشركات بإعداد مجموعة من اللوحات الإعلانية عن منتجاتها وقامت بوضعها في الطرقات العامة والميادين الكبرى وقد تكلفت في سبيل ذلك:

٥٥٠٠٠٠جنيها مواد خام (تضمنت ٥٠٠٠٠جنيهاً ضريبة مبيعات)

١٠٠٠٠٠جنيهاً أجور القائمين على إعداد اللوحات.

٤٠٠٠٠جنيهاً مقابل تأجير معدات لتثبيت الإعلانات.

١٠٠٠٠جنيهاً مصاريف نقل وانتقال.

الحـل:

١ – وعاء ضريبة الدمغة هو أجر الإعلان بدون ضريبة المبيعات

$= ٣٣٠٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١١٠} = ٣٠٠٠٠٠$ جنيه.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = $٣٠٠٠٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ٦٠٠٠٠$جنيه.

ويتحمل عبء الضريبة الشركة المستفيدة من الإعلان.

٢ –وعـاء ضـريبة الدمغـة هـو تكلفـة الإعـلان = ٥٠٠٠٠٠جنيهـاً مـواد خـام قبـل ضـريبة المبيعـات + ١٠٠٠٠٠جنيهـاً أجـور + ٤٠٠٠٠جنيهـا مقابـل تـأجير معـدات لتثبيـت الإعـلان + ١٠٠٠٠جنيهـاً مصاريف نقل وانتقال = ٦٥٠٠٠٠جنيهاً.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = $٦٥٠٠٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ١٣٠،٠٠٠$جنيه.

ويتحمل عبء الضريبة الشركة صاحبة الإعلان المستفيدة منه.

٥/٢/٢ – أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك:

طبقاً للمادة (٥٧) من القانون رقم (٩) لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠:

"تستحق ضريبة دمغة نسبية سنوية على ما يتم استخدامه من التسهيلات الائتمانية الممنوحة من البنوك وكذلك القروض والسلف التي تقدمها البنوك خلال كل ربع سنة بالإضافة إلى رصيد أول المدة لذات الربع من السنة وذلك بواقع واحد في الألف كل ربع سنة. على أن يلتزم البنك بتوريد هذه الضريبة خلال مدة أقصاها سبعة أيام من نهاية كل ربع سنة إلى مصلحة الضرائب، ويتحمل البنك والعميل الضريبة مناصفة".

وطبقاً للمادة رقم (٢٦) من قرار وزير المالية رقم ٢٧١ لسنة ٢٠١٣ في تطبيق حكم المادة (٥٧) يشمل وعاء الضريبة رصيد أول المدة لكل ربع سنة بالإضافة إلى إجمالي المستخدم من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة لكل عميل بدون خصم أي تسديدات، والتي تقدمها البنوك للأشخاص الطبيعيين والمنشآت الفردية وشركات الأشخاص بما فيها شركات الواقع وشركات الأموال سواء كانت شركات قطاع عام أو قطاع أعمال أو قطاع خاص والهيئات الاقتصادية والجمعيات التعاونية والهيئات والجهات والفروع الأجنبية والأشخاص الاعتبارية الأخرى. وذلك كله عن جميع تعاملات البنك بداخل مصر وخارجها، مع مراعاة أنه في حالة تعاملات البنك من خلال فروعه بالخارج مع اشخاص غير مقيمين يتحمل البنك حصته فقط من الضريبة.

البيان	
رصيد أول المدة لكل ربع سنة	× ×
(+) إجمالي المستخدم من التسهلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة	× ×
= وعاء ضريبة الدمغة التي تحسب بواقع واحد في الألف لكل ربع سنة	× × ×
(-) ما سدده العمل من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة	× ×
رصيد آخر المدة لكل ربع سنة	× × ×

وبناء على ذلك يمكن الوصول لوعاء ضريبة الدمغة أول كل ربع سنة كالآتي:

مثال (١):قام أحد البنوك بمنح أحد عملائه خلال الربع الأول من العام قرض بمبلغ مليون جنيه، علماً بأن لهذا العميل حساب جاري بالبنك بلغ رصيده الدائن في نهاية فترة الربع الأول من العام ٢٠٠ألف جنيه.

المطلوب:حساب ضريبة الدمغة المستحقة على القرض في هذه الحالة.

الحـل:

تستحق ضريبة الدمغة على مبلغ القرض كله دون خصم رصيد الحساب الجاري للعميل والدائن للبنك.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = ١،٠٠٠،٠٠٠ × ١ في الألف = ١٠٠٠جنيه

ويتحمل العميل النصف ويتحمل البنك النصف الآخر.

مثال (٢):بلغ رصيد التسهيلات التي قدمها أحد البنوك لعملائه في بداية الربع الأول من العام مبلغ ٢٠٠مليون جنيه، وبلغ حجم التسهيلات الممنوحة لعملاء البنك خلال فترة الربع الأول من العام ١٥٠مليون جنيه، كما بلغ حجم التسهيلات المسددة خلال الفترة ٨٠ مليون جنيه.

المطلوب:تحديد الرصيد المجمع في نهاية فترة الربع الأول من العام للتسهيلات الائتمانية وتحديد وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام وحساب الضريبة المستحقة.

الحل

١ – الرصيد المجمع للتسهيلات الائتمانية الخاضع لضريبة الدمغة

= ٢٠٠مليون + ١٥٠ مليون – ٨٠ مليون = ٢٧٠ مليون جنيه

٢- وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = ٢٠٠مليون (رصيد أول المدة للربع الأول من العام) + ١٥٠مليون (ما استخدم من التسهيلات خلال الربع سنة) = ٣٥٠ مليون جنيه.

ضريبة الدمغة المستحقة = ٢٠٠ مليون + ١٥٠ مليون = ٣٥٠ مليون جنيه

= ٣٥٠ مليون جنيه × ١ في الألف = ٣٥٠ ألف جنيه.

٣ - رصيد آخر المدة للربع الأول من السنة (وهو رصيد أول المدة للربع الثاني من السنة)

= ٢٠٠مليون + ١٥٠مليون – ٨٠مليون = ٢٧٠مليون جنيه.

مثال (٣):منحت أحد البنوك تسهيلات ائتمانية لأحد عملائها مع بداية العام مليون جنيه وقام العميل بسحب ٦٠٠ألف جنيه فقط خلال الربع الأول من العام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن الائتمان الممنوح عنالربع الأول من العام.

الحـل:

ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = ٦٠٠،٠٠٠ × ١ في الألف = ٦٠٠جنيه. ويتحمل نصفها البنك ويتحمل النصف الآخر العميل.

مثال (٤):منحت أحد البنوك تسهيلات إئتمانية لأحد عملائها مع بداية عام ٢٠١٤ وكان مبلغ الائتمان مليون جنيه استخدم منها في الربع الأول من العام ٨٠٠ألف جنيه وفي الربع الثاني من العام ١٥٠ ألف جنيه.

هذا مع العلم أن العميل سدد خلال الربع الأول من العام ٢٠٠ألف جنيه وخلال الربع الثاني من العام ٥٠ الف جنيه وخلال الربع الثالث من العام ٢٠٠ألف جنيه وفي نهاية الربع الرابع من العام سدد العميل باقي المستخدم من التسهيلات التي منحها البنك بالكامل.

الحـل:

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
رصيد أول الربع سنة	---	٦٠٠،٠٠٠	٧٠٠،٠٠٠	٥٠٠،٠٠٠
ما استخدم من التسهيلات خلال الربع سنة	٨٠٠،٠٠٠	١٥٠،٠٠٠	---	---
ما سدده العميل من التسهيلات خلال الربع سنة	(٢٠٠،٠٠٠)	(٥٠،٠٠٠)	(٢٠٠،٠٠٠)	(٥٠٠،٠٠٠)
= رصيد آخر المدة للربع سنة	٦٠٠،٠٠٠	٧٠٠،٠٠٠	٥٠٠،٠٠٠	---
وعاء ضريبة الدمغة عن الربع سنة	٨٠٠،٠٠٠	٧٥٠،٠٠٠	٧٠٠،٠٠٠	٥٠٠،٠٠٠
ضريبة الدمغة المستحقة واحد في الألف	٨٠٠	٧٥٠	٧٠٠	٥٠٠

ويتحمل العميل نصف ضريبة الدمغة المستحقة ويتحمل البنك النصف الآخر.

٣/٢. وعاء ضريبة الدمغة بنظام النسبية والنوعية معا:

جمع المشرع الضريبي بين نظامي النسبية والنوعية معاً في ضريبة الدمغة على خدمات النقل في المواد من المادة رقم (٦٧) وحتى المادة رقم (٧٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وميز بين خدمات نقل الأشخاص، وخدمات نقل البضائع، وذلك على النحو التالي:

أولا : ضرائب الدمغة علي خدمات نقل الأشخاص:

أخذ المشرع الضريبي بنظام الضريبة النوعية في مجال خدمات نقل الأشخاص حيث قضت المادة رقم (٦٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن تستحق ضرائب دمغة (نوعية) علي خدمات النقل علي الوجه التالي :

أ - الاشتراكات والتراخيص:

١ - خمسة جنيهات واربعون قرشا علي كل اشتراك بالدرجة الاولي صادر من هيئة السكة الحديد أو منشأة أخري تقوم بأعمال النقل بين المدن.

٢ - جنيهان وسبعون قرشا علي الاشتراك المشار اليه في البند السابق اذا كان بالدرجة الثانية. هذا وتنخفض الضريبة المنصوص عليها في البندين السابقين ١،٢ الي النصف اذا كانت مدة الاشتراك لاتجاوز ثلاثة أشهر.

٣ - خمسة وخمسون قرشا علي كل اشتراك للانتقال بوسائل النقل العامة داخل المدن أو بين المدينة الواحدة وضواحيها. وتنخفض الضريبة اليالنصف اذا كانت مدة الاشتراك لاتجاوز ثلاثة اشهر (سوف تجبر اليثلاثون قرشا طبقا لاحكام القانون (٢) لسنة ١٩٩٣).

٤ – خمسة جنيهات وأربعون قرشا سنويا عن كل اشتراك أو تصريح سفر مجانا.

٥ – جنيها وعشرون قرشا سنويا عن كل اشتراك أو تصريح مخفض .

ب - تذاكر السفر بالقطارات والسفن والحافلات:

١ – جنيهان وسبعون قرشا علي كل تذكرة في عربات النوم بقطارات السكة الحديد .

٢ – جنيها وعشرة قروش علي كل تذكرة في الدرجة الاولي الممتازة.

٣ – خمسة وسبعون قرشا علي كل تذكرة في الدرجة الثانية الممتازة .

٤ – عشرة جنيهات وثمانون قرشا علي كل تذكرة سفر علي السفن بالدرجة الأولى .

٥ – ثمانية جنيهات وعشرة قروش علي كل تذكرة سفر على السفن بالدرجة الثانية .

٦ – جنيهان وسبعون قرشا على كل تذكرة سفر على السفن بالدرجة الثالثة .هذا وتنخفض الضريبة بالنسبة لتذاكر السفر على السفن لاداء الحج والعمرة بالدرجتين الاولى والثانيةالى جنيها وعشرون قرشا، وتسعون قرشا على التوالى .

ج - تذاكر السفر بالطائرات:

١ – عشرة جنيهات وثمانون قرشا على كل تذكرة سفر على الطائرات للخارج.

٢ – جنيهان وسبعون قرشا على كل تذكرة سفر على الطائرات داخلالجمهورية. هذا وتنخفض الضريبة الى النصف على تذاكر السفر على الطائرات لاداء الحج أو العمرة .

الأعفاءات من ضرائب الدمغة على خدمات نقل الأشخاص:

وفقا لاحكام المادة رقم (٦٧) من القانون١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته توجد ثلاثة مجموعات من الاعفاءات وهى كما يلى:

أ – الإعفاءات المتعلقة بالاشتركات والتراخيص:

يعفي من الخضوع لضرائب الدمغة على الاشتراكات والتراخيص البنود التالية :

١ – التراخيص والاشتراكات التي تعطى لموظفى الهيئة القائمة بالنقل بسبب آداء وظائفهم ولدواعي وظائفهم ولدواعي عملهم ودون أن تتضمن امتيازا شخصيا لصاحبها.

٢ – التراخيص والاشتراكات التى تعطى بغير اسم الى الجهات الحكومية لاستعمالها فى أغراض مصلحية .

٣ – التراخيص والاشتراكات التى تصرف مجاملة من هيئة السكة الحديد وفقا لما جرى عليه العرف وتحدده لائحتها .

٤ – التراخيص والاشتراكات التى تصرف لتشهيلات القوات المسلحة لاعمال مصلحية .

٥ – التراخيص والاشتراكات التى تصرف مخفضة الأجرة للملاجئ والفرق الرياضية والطلبة، والمكفوفين، والمعوقين .

ب – الأعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر على السفن :

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالسفن البنود التالية:

١ – تذاكر السفر للحج أو العمرة بالدرجة الثالثة .

٢ – تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر ويراعى أن هذا الأعفاء يشمل كافة الفئات الاولىوالثانية والثالثة .

٣ – تذاكر السفر على السفن داخل الجمهورية .

٤ – تذاكر السفر على ظهر الباخرة (on deck) .

وهذا النوع الأخير هو أدنى فئات تذاكر السفر بالسفن مع ملاحظة أنه لم يرد ضمن الفئات الخاضعة للضريبة اصلا .

جـ – الاعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر بالطائرات :

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالطائرات البنود التالية:
١ – تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر .
٢ – التذاكر التى صرفت فى الخارج لمسافرين مارين بالجمهورية واستعملت فيها .

ثانيا : ضرائب الدمغة على خدمات نقل البضائع:

أخذ المشرع عند فرضه لضريبة الدمغة على خدمات نقل البضائع بنظامى الضريبة النوعية والنسبية معاً، حيث قضت أحكام المادة رقم (٦٧) من القانون١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بفرض ضريبة الدمغة على الوجه التالى:

١ – ضريبة نوعية قدرها جنيها وخمسة وستون قرشا على كل ورقة من أوراق وثيقة (بوليصة) الشحن البحرى .
٢ – ضريبة نسبية قدرها ١٨% بحد أقصى ستون قرشا من أجر النقل على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات أيا كان نوعها سواء كان النقل بريا أو جويا أو بطريق الملاحة البحرية الداخلية.
٣ – تسرى الضريبة المنصوص عليها فى البند السابق على تذاكر الأمتعة والمنقولات الخاصة بالبضائع التى تنقل بوسائل النقل المشار اليهافىالبند المذكور. وتعفى من الضريبة الوثائق والتذاكر المشار اليها اذا لم يجاوز أجر النقل جنيها .

هذا ونصت المادة رقم (٦٨) من القانون١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن تتعدد الضريبة بتعدد الأشخاص فى كل تذكرة أو ترخيص أو اشتراك كما حددت المادتين رقم (٦٩) و (٧٠) من القانون١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته من يتحمل الضريبة وطريقة وموعد توريدها وذلك كالتالى:

أ - يتحمل الضريبة على خدمات النقل صاحب التذاكر أو الاشتراك أو الترخيص أو مرسل البضاعة .
ب - يلتزم متعهد النقل من غير الجهات الحكومية بسداد الضريبة المستحقة الى مصلحة الضرائب خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر مصحوبا باخطار تبين به عدد الوثائق أو الاستمارات أو التذاكر التى صرفت خلال الشهر السابق، مع عدم الإخلال بحقهم فى الرجوع على من تم النقل لصالحه بقيمة تلك الضريبة.



تطبيقات على
الضريبة العامة على المبيعات
وضريبة الدمغة

تطبيقات على ضريبة المبيعات

أولاً: أسئلة نظرية:

حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل للعبارات الخطأ وإعادة صياغتها في صورتها الصحيحة.

١ - تفرض ضريبة المبيعات على جميع السلع والخدمات.

٢ - ضريبة المبيعات قابلة للخصم وغير قابلة للخصم في آن واحد.

٣ - كل مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات مكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها، وليس كل مكلف مسجل لدى المصلحة.

٤ - تسري ضريبة المبيعات في المرحلة الأولى على مبيعات المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة فقط.

٥ - تعد ضريبة المبيعات ضريبة على القيمة المضافة، بعد امتدادها إلى مرحلتي تاجر الجملة وتاجر التجزئة.

٦ - يعتبر إصدار الفاتورة هو الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات.

٧ - يعد الإفراج الجمركي عن السلع المستوردة واقعة منشأة لضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة.

٨ - تعفى مبيعات التصدير من ضريبة المبيعات.

٩ - تستحق ضريبة المبيعات على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة نشاطها.

١٠- يلزم بالتسجيل كل منتج صناعي أو مستورد وتبلغ مبيعاته في السنة أو في جزء منها ٥٤٠٠٠ جنيه.

١١- يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات على أساس المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة.

١٢- يتحدد وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي على أساس قيمة السلع المستوردة والخاضعة للضريبة الجمركية .

١٣- تعد ضريبة المبيعات المسددة عند الإفراج الجمركي ضريبة تحت الحساب لحين بيع البضاعة.

١٤- تعتبر الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية غير قابلة للخصم.

١٥- من الحالات التي لا يسمح فيها بخصم ضريبة المبيعات، تلك الضريبة المسددة عن الخدمات الخاضعة للضريبة.

١٦- يشمل الجدول (١) الخدمات الخاضعة للضريبة وسعر الضريبة المحدد قرين كل خدمة.

١٧- سمح القانون برد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها للخارج سواء صدرت بحالها أو دخلت في سلعة أخرى.

١٨- لا يسمح بخصم الضريبة السابق توريدها عن المبيعات المرتدة.

١٩- إذا كانت بعض مبيعات المسجل خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع للضريبة أو معفي، فيسمح له بخصم الضريبة السابق سدادها على كافة مدخلاته.

٢٠- لا تعفى السلع من ضريبة المبيعات فيما عدا السلع التي تم إعفاؤها بموجب المواد ٢٤، ٢٧، ٢٩ من القانون.

٢١- يستحق ضريبة مبيعات إضافية قدرها نصف في المائة(٠,٥%) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل سنة تأخير تلي فترة السداد المحددة.

٢٢- يعتد عند التحاسب عن ضريبة المبيعات بشريط آلة تسجيل النقدية باعتباره قائمة البيانات وذلك في حالة استخدام مثل هذه الماكينات في تسجيل النقدية.

٢٣- يجب أن يحتفظ كل مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات بالدفاتر والسجلات لمدة ٥سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها

القيد بالدفاتر والسجلات.

٢٤- يتم تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة المبيعات خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة، ولا يوجد لهذه القاعدة أي استثناء.

٢٥- يطبق نظام التجزئة (١) بالنسبة لتاجر التجزئة الذي يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بأكثر من فئة.

٢٦- يتحدد معامل ضريبة المبيعات لتحديد الضريبة المستحقة على تجار التجزئة على أساس سعر الضريبة مقسوماً على مائة ($\frac{\text{سعر الضريبة}}{١٠٠}$).

٢٧- إذا قام تاجر التجزئة بتسليم بضاعة سداداً لديونه أو كهدايا، فلا تضاف قيمتها للمتحصلات التي تحسب عنها الضريبة.

٢٨- تخرج حالة البيع بالتقسيط أو البيع الأجل عن نظم التجزئة وتسجل وفقاً للنظام الأصلي.

٢٩- تخضع السلع لضريبة المبيعات بسعر مختلف عن السعر الذي خضعت له في مرحلة المنتج والمستورد في مرحلة تاجر الجملة وتاجر التجزئة.

٣٠- يطبق نظام التجزئة (١) ، (٢) في حالة تاجر التجزئة وكذلك في حالة المنتج الذي يقوم ببيع سلعته المنتجة للمستهلك مباشرة دون المرور على مراحل التوزيع المختلفة.

الحل:

رقم العبارة	الإجابة	التعليل وإعادة صياغة العبارة الخطأ
١	خطأ	تفرض ضريبة المبيعات على جميع السلع فيما عدا ما يعفى منها بنص القانون أو بقرار وزاري أو بقرار جمهوري، بينما الخدمات لا تخضع لضريبة المبيعات فيما عدا ما نص على خضوعه بالقانون وورد في الجدول (٢) المرفق بالقانون.
٢	صحيحة	------------------------------------
٣	صحيحة	------------------------------------
٤	خطأ	تسري ضريبة المبيعات في المرحلة الأولى على مبيعات المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة.
٥	صحيحة	------------------------------------
٦	خطأ	تعتبر واقعة البيع أو أداء الخدمة هي الواقعة المنشئة للضريبة وتتحدد بأحد ثلاث وقائع أيهم أسبق: أ- إصدار الفاتورة ، ب- تسليم السلعة أو أداء الخدمة، جـ- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة كله أو بعضه.
٧	صحيحة	------------------------------------
٨	خطأ	تخضع مبيعات التصدير لضريبة المبيعات ولكن بسعر صفر.
٩	خطأ	لا تستحق ضريبة المبيعات على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع أو خدمات لازمة لمزاولة النشاط فيما عدا سيارات الركوب فتسري عليها الضريبة.
١٠	خطأ	يلتزم بالتسجيل المنتج الصناعي إذا بلغت مبيعاته في السنة أو في جزء منها ٥٤٠٠٠جنيه، أما المستورد فيلتزم بالتسجيل بغض النظر عن حجم مبيعاته.

١١	صحيحة	------------------------------------
١٢	خطأ	يتحدد وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي على أساس قيمة السلع المستوردة C.I.F مضافاً إليها الضريبة الجمركية وأية رسوم مفروضة على السلعة، وبالنسبة للسلع المعفاة من الضريبة الجمركية فيتحدد وعاء ضريبة المبيعات على أساس القيمة .C.I.F فقط.
١٣	صحيحة	------------------------------------
١٤	خطأ	تعد الضريبة المسددة عن السلع الرأسمالية ضريبة قابلة للخصم طبقاً

		للقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.
١٥	صحيحة	------------------------------------
١٦	خطأ	الجدول (١) يشمل السلع التي تخضع لضريبة المبيعات وفقاً للسعر المحدد قرين كلا منها.
١٧	صحيحة	------------------------------------
١٨	خطأ	يسمح بخصم الضريبة السابق توريدها عن المبيعات التي ردت للمنشأة لعيوب بها أو لأي سبب آخر.
١٩	خطأ	إذا كانت بعض مبيعات المكلف خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع أو معفي فيسمح له بخصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات التي استخدمت في تحقيق المبيعات الخاضعة فقط، وتحسب على أساس نسبة المبيعات الخاضعة إلى إجمالي المبيعات.
٢٠	خطأ	لا تعفى السلع من ضريبة المبيعات فيما عدا السلع التي تم إعفاؤها بموجب المواد ٢٤، ٢٧، ٢٩ من قانون ضريبة المبيعات، وتلك التي يتم إعفاؤها بقرار جمهوري أو بقرار وزير المالية.
٢١	خطأ	يستحق ضريبة مبيعات إضافية قدرها نصف في المائة (٠,٥%) من الضريبة غير المسددة عن كل أسبوع تأخير أو جزء منه يلي فترة السداد المحددة.
٢٢	صحيحة	------------------------------------
٢٣	خطأ	يجب أن يحتفظ كل مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات بالدفاتر والسجلات لمدة ٣سنوات تالية لانتهاء السنة التي تم فيها القيد بالدفاتر والسجلات.
٢٤	خطأ	يتم تقديم الإقرار الضريبي كقاعدة عامة خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة باستثناء إقرار شهر إبريل حيث يقدم في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو، وبالنسبة لسلع الجدول (١) فيقدم المسجل إقراره عن مبيعاتها خلال الشهر التالي لانتهاء شهر المحاسبة.
٢٥	خطأ	يطبق نظام التجزئة (١) بالنسبة للتاجر الذي يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بفئة ضريبة واحدة.
٢٦	خطأ	يتحدد معامل الضريبة على المبيعات لتحديد الضريبة المستحقة على تجار التجزئة على أساس المعادلة التالية: $\frac{\text{سعر الضريبة}}{\text{١٠٠ + سعر الضريبة}}$
٢٧	خطأ	إذا قام تاجر التجزئة بتسليم بضاعة سداداً لديونه أو كهدايا يجب

		إضافة قيمتها للمتحصلات عند حساب الضريبة المستحقة.
٢٨	صحيحة	------------------------------------
٢٩	خطأ	تخضع السلع لضريبة المبيعات في مرحلة تاجر الجملة وتاجر التجزئة بنفس السعر الذي خضعت له في المرحلة الأولى (مرحلة المنتج والمستورد).
٣٠	صحيحة	------------------------------------

ثانياً: تمارين محلولة:

التمرين الأول:

إليك البيانات الخاصة بإحدى الشركات التي تقوم بتصنيع سلع تستخدم في إنتاجها مواد خام مستوردة ومحلية تم بيعها بالسوق المحلي والخارجي وذلك عن أحد الشهور.

1. **تم استيراد مواد خام بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه سدد عنها ضرائب جمركية بلغت ٦٠٠٠٠ جنيه، استخدمت في تصنيع ٥٠٠٠ وحدة بيع منها ٢٠٠٠ وحدة بالسوق المحلي بسعر بيع ١٠٠ جنيه للوحدة، والباقي صدر للخارج بسعر ١٥٠ جنيه للوحدة.**
2. **تم شراء مواد خام من السوق المحلي بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل، استخدمت في تصنيع ٨٠٠٠ وحدة تم بيعها بسعر ٨٠ جنيه للوحدة مع السماح بخصم تجاري ٥%.**

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات علماً بأن سعر الضريبة ١٠%.

الحـــل:

ملخص الضريبة العامة على المبيعات

بيـــــان	قيمة الصفقة بدون الضريبة		الضريبة	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
أولاً: المبيعات:				
١- مبيعات سلع مصنعة من خامات مستوردة				
- للسوق المحلي	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
- السوق الخارجي (تصدير)	٤٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	----	٢٠٠٠٠
٢- مبيعات سلع مصنعة من خامات محلية:				

- للسوق المحلي	٦٠٨٠٠٠		٦٠٨٠٠	
		٦٠٨٠٠٠		٦٠٨٠٠
صافي المبيعات / الضريبة على المبيعات		١٢٥٨٠٠٠		٨٠٨٠٠
ثانياً: المشتريات (المدخلات)				
١-مشتريات مواد خام من الخارج (مستوردة)		٣٦٠٠٠٠		٣٦٠٠٠
٢- مشتريات من مواد خام من السوق المحلي:				
- من بائع مسجل	٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
- من بائع غير مسجل	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	----	٤٠٠٠٠
المشتريات / الضريبة الواجبة الخصم		٨٦٠٠٠٠		٧٦٠٠٠
الضريبة المستحقة السداد				٤٨٠٠

ملاحظات:

أولاً: الوحدات الداخل في تصنيعها خامات مستوردة من الخارج:

أ- مبيعات تلك الوحدات: نفرق بين:

١- المبيعات للسوق المحلي (٢٠٠٠ وحدة)

قيمة ضريبة المبيعات = ٢٠٠٠ وحدة × ١٠٠ ج × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢ - المبيعات للسوق الخارجي (التصدير) (٣٠٠٠ وحدة) :

قيمة المبيعات = ٣٠٠٠ وحدة ×١٥٠ جنيه = ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

تخضع للضريبة بسعر صفر.

∴ ضريبة المبيعات المستحقة =٤٥٠٠٠٠ × صفر = صفر

ب - مشتريات المواد الخام المستوردة:

حيث يسمح بخصم ضريبة المبيعات المسددة عن تلك الخامات المستوردة، وتحسب الضريبة علي أساس القيمة الإستيرادية لتلك الخامات مضافاً إليها الضريبة الجمركي، وذلك كالتالي:

- قيمة الخامات المستوردة الخاضعة للضريبة:

= ٣٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠٠ جنيه.

∴ ضريبة المبيعات الواجبة الخصم:

= ٣٦٠٠٠٠ × ١٠% = ٣٦٠٠٠ جنيه

ثانياً: الوحدات الداخل في تصنيعها خامات محلية:

أ - المبيعات (٨٠٠٠ وحدة)

يخضع للضريبة العامة علي المبيعات قيمة الصفقة بعد استبعاد الخصم التجاري (٥%)

قيمة الصفقة = ٨٠٠٠ وحدة × ٨٠ ج × $\frac{٩٥}{١٠٠}$ = ٦٠٨٠٠٠جنيه.

∴ ضريبة المبيعات المستحقة =٦٠٨٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٨٠٠ جنيه.

ب - مشتريات المواد الخام المحلية:

حيث يسمح بخصم ضريبة المبيعات المسددة عن تلك المدخلات المشتراة من البائع المسجل.

قيمة الخامات المشتراة = ٥٠٠٠٠٠ ج ⟸ ١٠٠٠٠٠ ج من بائع غير مسجل.

⟸ ٤٠٠٠٠٠ ج من بائع مسجل.

∴ ضريبة المبيعات الواجبة الخصم = ٤٠٠٠٠٠ ×١٠% = ٤٠٠٠٠ جنيه.

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة كرسبي لإنتاج السلع الغذائية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب علي المبيعات وذلك خلال شهر يناير ٢٠١١ :-

(١) بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٤٠٠ ألف جنيه قامت الشركة ببيعها بحالتها بمبلغ ٨٠٠ ألف جنيه.

(٢) بلغت قيمة السلع المصنعة المشتراة من السوق المحلي من بائع مسجل ١٠٠ ألف جنيه، استخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٦٠٠ ألف جنيه منها ٤٨٠ ألف جنيه مخرجات خاضعة لضريبة المبيعات والباقي مخرجات معفاة من الضريبة.

(٣) بلغت قيمة الالات والمعدات المستوردة من الخارج للاستخدام في الإنتاج ٢٠٠ ألف جنيه بدون الضريبة الجمركية .

فإذا علمت أن سعر الضريبة الجمركية ٢٠% والضريبة علي المبيعات ١٠%.

المطلوب:

إعداد ملخص ضريبة المبيعات.

الحـــل

١ - السلع المصنعة محلياً

تبلغ ضربة المبيعات المسددة على السلع المشتراة من السوق المحلى ١٠٠٠٠جنيه (١٠٠٠٠٠ج × ١٠%)

يتم احتساب الضريبة القابلة للخصم علي هذه السلع بنسبة المخرجات الخاضعة إلي إجمالي المخرجات كما يلي:

أ- النسبة = $\frac{٤٨٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠٠}$ = $\frac{٤}{٥}$

ب- الضريبة القابلة للخصم = ١٠٠٠٠ × $\frac{٤}{٥}$ =٨٠٠٠ ج

٢ - السلع المستوردة من الخارج

تستحق ضريبة المبيعات عن هذه السلع المستوردة من الخارج عند الإفراج الجمركى عنها، ويتحدد وعاء ضريبة المبيعات فى هذه الحالة على أساس قيمة السلعة (سيف) مضافاً إليها الضريبة

الجمركية. وعاء ضريبة المبيعات للسلع المستوردة = ٤٠٠٠٠٠ج + (٤٠٠٠٠٠ × ٢٠%)
= ٤٨٠٠٠٠جنيه

ضريبة المبيعات = ٤٨٠٠٠٠ × ١٠% = ٤٨٠٠٠ جنيه

وسواء تم بيع السلع المستوردة بحالتها أو أدخلت في إنتاج سلع تخضع مبيعاتها للضريبة فإن القانون يسمح بخصم الضريبة التي سبق سدادها عليها وفقاً لبيانات شهادات الإجراءات الجمركية ومن ثم تكون الضريبة القابلة للخصم عن هذه السلع ٤٨٠٠٠ ألف جنيه.

٣ - الآلات والمعدات

يسمح القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ بخصم الضريبة المدفوعة على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة، ويكون الخصم في حدود المستحق من ضريبة المبيعات الواجبة السداد.

حساب ضريبة المبيعات على الآلات =

قيمة الآلات والمعدات ٢٠٠٠٠٠ جنيه

(+) الضريبة الجمركية ٢٠٠٠٠٠ × ٢٠% ٤٠٠٠٠ جنيه

وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي ٢٤٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة عند الإفراج الجمركي =

٢٤٠٠٠٠ × ١٠% = ٢٤٠٠٠ جنيه

ويتم خصمها في كشف ملخص ضريبة المبيعات بعد الوصول إلى الضريبة المستحقة السداد.

ملخص ضريبة المبيعات

البيان	القيمة بدون الضريبة		الضريبة	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
١- المبيعات				
سلع مصنعة محلياً	٦٠٠٠٠٠		٤٨٠٠٠	
سلع مستوردة	٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	
		١٤٠٠٠٠٠		١٢٨٠٠٠
تسويات ضريبية		---		---
صافي المبيعات/الضريبة علي المبيعات		١٤٠٠٠٠٠		١٢٨٠٠٠
٢- المشتريات (المدخلات)				
أ- معفاة	---		---	
ب- غير قابلة للخصم محلية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		
جـ-قابلة للخصم الضريبي				
محلية	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠	
مستوردة	٤٨٠٠٠٠		٤٨٠٠٠	
المدخلات/ الضريبة المخصومة		٥٦٠٠٠٠		٥٦٠٠٠
الضريبة المستحقة		٥٨٠٠٠٠		٥٦٠٠٠
				٧٢٠٠٠

(-) ضريبة المبيعات المسددة عن الآلات والمعدات				(٢٤٠٠٠)
الضريبة واجبة السداد				٤٨٠٠٠

التمرين الثالث:

قامت شركة القاهرة الشرق الأقصى للاستيراد والتصدير باستيراد مجموعة من السيارات الحديثة بلغت تكلفة الإستيراد ٣,٥ مليون جنيه ، ولقد كانت القيمة المقدرة لهذه السيارات والخاضعة للضريبة الجمركية ٤ مليون جنيه وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ١٠٠ ألف جنيه وتم بيعها بهامش ربح قدره ١٥% ، هذا مع العلم بأن سعر الضريبة الجمركية ٢٠% والضريبة علي المبيعات ١٠% .

المطلوب

أولاً – تحديد وعاء الضريبة العامة علي المبيعات عند الإفراج الجمركي ، وعند البيع .

ثانياً – إعداد ملخص ضريبة المبيعات لتحديد الضريبة الواجبة السداد .

الحـل

أولاً – تحديد وعاء الضريبة العامة علي المبيعات

١- عند الإفراج الجمركي.

٤٠٠٠٠٠٠ القيمة الخاضعة للضريبة الجمركية
٨٠٠٠٠٠ الضريبة الجمركية
٤٨٠٠٠٠٠ وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي .

٢- عند البيع الأول للمستورد.

٣٥٠٠٠٠٠ التكلفة الاستيرادية.
٨٠٠٠٠٠ الضريبة الجمركية .
١٠٠٠٠٠ تكلفة إضافية
٤٤٠٠٠٠٠
٦٦٠٠٠٠ هامش الربح ١٥%
٥٠٦٠٠٠٠ سعر البيع ويمثل وعاء الضريبة عند البيع .

ملحوظة : يلاحظ أنه تم حساب سعر البيع للصفقة على أساس التكلفة الفعلية ، وليس على أساس القيمة الخاضعة للضريبة الجمركية .

ثانياً: ملخص ضريبة المبيعات

بيان	القيمة بدون الضريبة	الضريبة
١- المبيعات/ والضريبة على المبيعات	٥٠٦٠٠٠٠	٥٠٦٠٠٠
٢ – المدخلات:		
المدخلات المستوردة/ والضريبة المخصومة	٤٨٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠

الضريبة المستحقة السداد		٢٦٠٠٠

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة مصر للفنادق:-

(١) قيمة الخدمات المقدمة لرواد الفندق خلال شهر أغسطس ٢٠١١ مبلغ ١١٩٠٠٠ جنيه منها ٤٠٠٠ جنيه وجبات سريعة، والباقى مقابل إقامة حفلات وخدمات أخرى.

(٢) قيمة الخدمات التي قدمت بالأقسام المختلفة للنزلاء الذين غادروا الفندق خلال الشهر ١٢٥٠٠٠ جنيه.

(٣) مقابل الخدمة الذي يقوم الفندق بإضافته على أسعار الخدمات ١٢%.

(٤) سعر الضريبة على المبيعات عن الخدمات التي يقدمها الفندق ١٠%.

المطلوب: تصوير ملخص الضريبة العامة على المبيعات للفندق في نهاية الشهر.

الحـــل

عند حساب ضريبة المبيعات على الخدمات التي يقدمها الفنادق والمنشآت السياحية يجب أن نفرق بين:-

أ- بالنسبة للنزلاء:

يتم حساب ضريبة المبيعات على الفاتورة التي يصدرها الفندق عند مغادرة النزلاء للفندق والتي تتضمن قيمة جميع الخدمات التي قدمت له من خلال الأقسام المختلفة بالفندق مع إضافة مقابل الخدمة عليها ويتم حساب ضريبة المبيعات على إجمالي القيمة شاملة مقابل الخدمة وتحصل مع قيمة الفاتورة.

ب- بالنسبة للرواد:

يتم حساب ضريبة المبيعات عقب أداء الخدمة وذلك من خلال إصدار أذون صرف أو بونات أو شرائط نقد للطلبات المقدمة بالأقسام المختلفة على أن تحسب الضريبة على إجمالي القيمة شاملة الخدمة وتحصيل الضريبة عقب تقديم الخدمة.

وعلى ذلك يتم حساب الضريبة على المبيعات على أساس قيمة الخدمة مضافاً إليها مقابل الخدمة دون أية رسوم أو ضرائب أخرى كما يلي:

أ- بالنسبة للنزلاء المغادرين للفندق:

البيان		جنيه
قيمة الخدمة		١٢٥٠٠٠
مقابل الخدمة (١٢%)		١٥٠٠٠
		١٤٠٠٠٠

∴ الضريبة المستحقة = ١٤٠٠٠٠ × ١٠% = ١٤٠٠٠ جنيه

ب- بالنسبة لرواد الفندق:

البيان		جنيه
- قيمة التيك أواي		٤٠٠٠
- قمة الخدمات الأخرى	١١٥٠٠٠	
(+) مقابل الخدمة (١٢%)	١٣٨٠٠	
	١٢٨٨٠٠	١٢٨٨٠٠
الجملة		١٣٢٨٠٠

∴ الضريبة المستحقة = ١٣٢٨٠٠ × ١٠% = ١٣٢٨٠ جنيه

ملخص الضريبة العامة على المبيعات

البيان	القيمة بدون الضريبة		الضريبة	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
قيمة الخدمات ومقابل الخدمة:				
النزلاء المغادرين	١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠	
رواد الفندق	١٣٢٨٠٠		١٣٢٨٠	
		٢٧٢٨٠٠		٢٧٢٨٠
الضريبة المستحقة على المبيعات				٢٧٢٨٠

التمرين الخامس:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الزيوت المتكاملة والتي تقوم بإنتاج زيت الطعام من زيت النخيل والذي يخضع للضريبة العامة على المبيعات، وذلك في نهاية شهر أغسطس عام ٢٠١١.

(١) بلغت قيمة المشتريات ١٠٠٠٠٠ جنيه من بائع مسجل تم رد ما قيمته ٤٠٠٠ جنيه.

(٢) ورد إخطار للشركة من بائع المدخلات بأن هناك مبالغ مستحقة للشركة في قيمة بعض الأصناف المشتراة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وزيادة في قيمة البعض الأخر بلغت قيمتها ١٠٠٠ جنيه.

(٣) بلغت قيمة المبيعات خلال شهر أغسطس ٢٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٦٠٠٠٠ جنيه نقداً.

(٤) في نهاية الشهر عند جرد مخازن المدخلات تبين أن هناك عجز في بعض الأصناف قدره ٨٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن سعر الضريبة على المبيعات ١٠%.

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة المبيعات.

الحل

ملخص ضريبة المبيعات

بيان	القيمة بدون ضريبة		الضريبة	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
١- المبيعات				
س (١٠%)	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
		٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
تسويات ضريبية		---		---
صافي المبيعات/ الضريبة على المبيعات		٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٢- المشتريات (المدخلات)				
معفاة	---		---	
غير قابلة للخصم	---		---	
قابلة للخصم	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠	
		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠

تسويات ضريبية				
أ- م. المشتريات	(٤٠٠٠)		(٤٠٠)	
ب- النقص في القيمة	(٢٠٠٠)		(٢٠٠)	
جـ- الزيادة في القيمة	١٠٠٠		١٠٠	
د- العجز في المدخلات	(٨٠٠)		(٨٠)	
		(٥٨٠٠)		(٥٨٠)
صافي المشتريات / الضريبة المخصومة		٩٤٢٠		٩٤٢٠
الضريبة المستحقة السداد				١٠٥٨٠

ملاحظات:

١- القيمة الواردة بالفاتورة الضريبية هي المتخذة أساساً لغرض الضريبة بنص القانون - ولذلك تستخدم إشعارات الخصم والإضافة المتبادلة بين البائع والمشتري لتسوية أي تغير يطرأ على قيمة الفاتورة بعد إصدارها مما يؤدي إلى تخفيض قيمة ضريبة المبيعات المستحقة للمصلحة بقيم أي خصومات جديدة وذلك بالنسبة للبائع وزيادة قيمة الضرائب المخصومة على المشتري بالنسبة للمشتري. أما في حالة الإضافة فيؤدي إشعار الإضافة إلى زيادة قيمة ضريبة المبيعات المستحقة بالنسبة للبائع وتخفيض قيمة الضريبة السابق خصمها على المشتريات بالنسبة للمشتري.

ويحمل الإشعار عند البائع عكس معناه عند المشتري، فإشعار الخصم بالنسبة للبائع يمثل إشعار إضافة بالنسبة للمشتري والعكس.

٢- التغيرات التي تحدث على المبيعات قد تتمثل في:-

أ- مردودات المبيعات (إشعار خصم).

ب- الخصم النقدي (إشعار خصم).

جـ- خصم الكمية الذي يمنح عند الوصول إلى مستوى معين (إشعار خصم).

د- تخفيض قيمة الصفقة بسبب تغير شروط الصفقة (إشعار خصم) أو زيادتها (إشعار إضافة).

٣- التغييرات التي تحدث على المشتريات قد تتمثل في:-

أ- مردودات المشتريات (إشعار إضافة).

ب- إلغاء بيع السلع (إشعار إضافة).

التمرين السادس:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر أحد تجار التجزئة والمسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، والذي يتعامل في عدة سلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى، ويتبع نظاماً محاسبياً يمكنه من فصل متحصلاته من مبيعات كل سلعة وذلك عن شهر يوليو ٢٠١١.

أولاً: المشتريات:

١ – سلع مشتراة بمبلغ ٢٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ٥%.

٢ – سلع مشتراة بمبلغ ٣٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ١٠%.

٣ – سلع مشتراة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه من تجار جملة غير مسجلين، علماً بأن تلك السلع عند بيعها تخضع لفئة ضريبة ٥%.

٤ - سلع مشتراة بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ومعفاة من الضريبة.

ثانياً: بيان المتحصل من المبيعات:

١ – ٣٢٣٤٠ جنيه جملة المتحصل شامل الضريبة من بيع السلع الخاضعة بفئة ٥% (بما فيها السلع المشتراة من التاجر غير المسجل).

٢ – ٣٦٣٠٠ جنيه جملة المتحصل شامل الضريبة من بيع السلع الخاضعة بفئة ١٠%.

٣ – ١٩٨٠٠ جنيه جملة المتحصل من بيع السلع المعفاة من الضريبة.

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة المبيعات عن شهر يوليو موضحاً مقدار الضريبة المستحقة السداد.

الحل

تمهيد الحل:

١ – تحديد مقدار الضريبة المسددة عن المشتريات والقابلة للخصم:

أ – الضريبة المسددة عن السلع المشتراة والخاضعة بفئة ٥% =

٢٠٠٠٠ × ٥% = ١٠٠٠ جنيه

ب - الضريبة المسددة عن السلع المشتراة والخاضعة بفئة ١٠% =

٣٠٠٠٠ × ١٠% = ٣٠٠٠ جنيه

٢ – تحديد مقدار ضريبة المبيعات المستحقة:

أ – المبيعات الخاضعة بفئة ٥% =

$$٣٢٣٤٠ \times \frac{٥}{١٠٠ + ٥} = ١٥٤٠ \text{ جنيه}$$

إذن قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٣٢٣٤٠ – ١٥٤٠ = ٣٠٨٠٠ جنيه

ب – المبيعات الخاضعة بفئة ١٠% =

$$٣٦٣٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠ + ١٠} = ٣٣٠٠ \text{ جنيه}$$

إذن قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٣٦٣٠٠ – ٣٣٠٠ = ٣٣٠٠٠ جنيه.

ملخص ضريبة المبيعات

عن شهر يوليو

بيان	الصفقة بدون الضريبة	الضريبة
أولاً: المبيعات:		
مبيعات فئة ٥%	**٣٠٨٠٠**	**١٥٤٠**
مبيعات فئة ١٠%	**٣٣٠٠٠**	**٣٣٠٠**
مبيعات معفاة	**١٩٨٠٠**	**---**

المبيعات/ضريبة المبيعات المستحقة	٨٣٦٠٠	٤٨٤٠
ثانياً: المشتريات:		
* مشتريات قابلة للخصم:		
مشتريات سلع فئة ٥%	٢٠٠٠٠	١٠٠٠
مشتريات سلع فئة ١٠%	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠
* مشتريات غير قابلة للخصم:		
مشتريات من تاجر غير مسجل	٨٠٠٠	---
مشتريات سلع معفاة من الضريبة	١٨٠٠٠	---
المشتريات/الضريبة القابلة للخصم	٧٦٠٠٠	٤٠٠٠
ضريبة المبيعات المستحقة السداد		٨٤٠

التمرين السابع:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من سجلات أحد محلات تجارة التجزئة المسجلة لدى مصلحة ضرائب المبيعات والتي تتعامل في عدة سلع خاضعة لضريبة المبيعات بفئات متعددة، وتتبع نظاماً محاسبياً لا يمكنها من فصل متحصلاتها من مبيعات كل سلعة، وذلك عن شهر يناير ٢٠١١.

أولاً: المشتريات:

١ ــ ٧٠٠٠٠ جنيه مشتريات من تجار جملة سدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ١٠%.

٢ ــ ٨٠٠٠٠ جنيه مشتريات من تجار جملة سدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ٢٥%.

٣ ــ ٧٥٠٠ جنيه مشتريات من مستوردين لسلع خاضعة وفقاً لأسعار الجدول (١).

ثانياً: المتحصل من المبيعات:

١ ــ بلغ جملة المتحصلات من المبيعات ١٩٤٧٠٠ جنيه شاملة الضريبة.

٢ ــ رد خلال الشهر سلع كانت مباعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه شاملة الضريبة.

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة المبيعات عن شهر يناير موضحاً الضريبة المستحقة السداد.

الحل

تمهيد الحل:

١ ــ تحديد مقدار الضريبة المسددة عن المشتريات والقابلة للخصم:

أ ــ الضريبة المسددة عن المشتريات الخاضعة بفئة ١٠% =

٧٠٠٠٠ × ١٠% = ٧٠٠٠ جنيه

ب - الضريبة المسددة عن المشتريات الخاضعة بفئة ٢٥% =

٨٠٠٠٠ × ٢٥% = ٢٠٠٠٠ جنيه

٢ ــ تحديد مقدار المشتريات شاملة الضريبة المسددة عنها:

المشتريات	الضريبة	إجمالي
٧٠٠٠٠	٧٠٠٠	٧٧٠٠٠
٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٧٥٠٠	---	٧٥٠٠

١٥٧٥٠٠	٢٧٠٠٠	١٨٤٥٠٠

٣ – تحديد مقدار ضريبة المبيعات المستحقة:

أ – قيمة المتحصلات بعد استبعاد المردودات =

١٩٤٧٠٠ – ١٢٠٠ = ١٩٣٥٠٠جنيه

ب – الضريبة عن مبيعات فئة ١٠% =

$$١٩٣٥٠٠ \times \frac{٧٧٠٠٠}{١٨٤٥٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠ + ١٠} = ٧٣٤١,٥ \text{جنيه.}$$

جـ الضريبة عن مبيعات فئة ٢٥% =

$$١٩٣٥٠٠ \times \frac{١٠٠٠٠٠}{١٨٤٥٠٠} \times \frac{٢٥}{١٠٠ + ٢٥} = ٢٠٩٧٦ \text{جنيه.}$$

إذن الضريبة المستحقة = ٧٣٤١,٥ + ٢٠٩٧٦ = ٢٨٣١٧,٥ جنيه.

إذن قيمة المبيعات بدون الضريبة =

١٩٣٥٠٠ – ٢٨٣١٧,٥ = ١٦٥١٨٢,٥ جنيه.

ملخص ضريبة المبيعات

عن شهر يناير

بيان	الصفقة بدون الضريبة	الضريبة
أولاً: المبيعات/ ضريبة المبيعات:	١٦٥١٨٢,٥	٢٨٣١٧,٥
	١٦٥١٨٢,٥	٢٨٣١٧,٥
(-) ثانياً: المشتريات:		
مشتريات قابلة للخصم:		
سلع فئة ١٠%	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠
سلع فئة ٢٥%	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
مشتريات غير قابلة للخصم:		
سلع جدول (١)	٧٥٠٠	---
المشتريات/الضريبة القابلة للخصم	١٥٧٥٠٠	٢٧٠٠٠
الضريبة المستحقة السداد		١٣١٧,٥

التمرين الثامن:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر إحدى الشركات المساهمة الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات العاملة في مجال المشغولات المعدنية بمدينة العاشر من رمضان عن شهر مارس ٢٠١١.

أ - المبيعات:

١ - ٢٠٠٠ وحدة مباعة بالأسواق المحلية لشركات تجارة الجملة بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه، وبخصم تجاري ٢٠% وخصم تعجيل دفع ٥% إذا تم السداد خلال شهر.

٢ - ٥٠٠٠ وحدة مباعة لشركات بالمناطق الحرة بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه.

٣ - ١٠٠٠ وحدة مباعة لوزارة الدفاع بمبلغ ٩٠ ألف جنيه وذلك لاستخدامها في أغراض التسليح

للدفاع والأمن القومي.

ب - مردودات المبيعات:

رد خلال الشهر ٢٠٠ وحدة من الوحدات المباعة لتجار الجملة لعيوب بها.

جـ- المشتريات:

١ - تم شراء خامات بمبلغ ٨٤ ألف جنيه لاستخدامها في إنتاج الوحدات من بائعين مسجلين رد منها خامات مشتراة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات.

٢ - تم استيراد آلات ومعدات واسطمبات من الخارج خلال الشهر لاستخدامها في مزاولة النشاط بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت قيمة هذه المعدات والخاضعة للضريبة الجمركية ٢٥٠ ألف جنيه وسدد عنها ضرائب جمركية ٢٠%، وضريبة مبيعات ١٠% وذلك عند الإفراج الجمركي عنها.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات وذلك لتحديد الضريبة المستحقة السداد عن شهر مارس ٢٠١١ لهذه الشركة، علماً بأن الشركة تخضع مدخلاتها ومخرجاتها للضريبة بسعر ١٠%

الحل

تحديد ضريبة المبيعات المستحقة عن شهر مارس:

أ – المبيعات:

١ – ٢٠٠٠ وحدة مباعة بالسوق المحلي لتجار الجملة:

قيمة المبيعات ٢٠٠٠٠٠ جنيه

(-) الخصم التجاري ٢٠% (٤٠٠٠٠)

وعاء ضريبة المبيعات ١٦٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات = ١٦٠٠٠٠ × ١٠% = ١٦٠٠٠ جنيه.

ملحوظة: في حالة السداد خلال المهلة فسوف تمنح الشركة خصم تعجل دفع ٥% يؤدي لانخفاض قيمة الصفقة، وهنا يحرر إشعار خصم في إقرار الشهر الذي يتم فيه السداد.

٢ – ٥٠٠٠ وحدة مباعة لشركة بالمناطق الحرة:

قيمة المبيعات ٥٠٠٠٠٠ جنيه

تعد مبيعات تصدير وتخضع للضريبة بسعر صفر.

٣ – ١٠٠٠ وحدة مباعة للمصانع الحربية لأغراض التسليح والدفاع:

ثمن البيع ٩٠٠٠٠ جنيه

وتعفى من الخضوع للضريبة.

ب – مردودات المبيعات:

٢٠٠ وحدة من الوحدات المباعة لتجار الجملة.

سعر بيع الوحدة = ٢٠٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠وحدة = ١٠٠ جنيه

قيمة المردودات = ٢٠٠ وحدة × ١٠٠جنيه = ٢٠٠٠٠ جنيه

(-) الخصم التجاري ٢٠% (٤٠٠٠)

صافي قيمة مردودات المبيعات ١٦٠٠٠

∴ ضريبة المبيعات على المردودات = ١٦٠٠٠ × ١٠% = ١٦٠٠جنيه.

جـ- المشتريات:

١ – خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين ٨٤٠٠٠ جنيه

(-) رد منها خامات غير مطابقة للمواصفات (٤٠٠٠)جنيه

قيمة الخامات الداخلة في الإنتاج ٨٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة عن الخامات = ٨٠٠٠٠ × ١٠% = ٨٠٠٠ج

وتكون كلها قابلة للخصم بالرغم من أنها استخدمت في تحقيق مبيعات خاضعة للضريبة (٧٠٠٠ وحدة) ومبيعات معفاة من الضريبة (١٠٠٠ وحدة) والمباعة لوزارة الدفاع، حيث سمح المشرع الضريبي بخصم الضريبة المسددة على المدخلات التي استخدمت في تصنيع السلع المباعة لوزارة الدفاع لأغراض التسليح الأمن القومي.

٢ – آلات ومعدات مستوردة من الخارج:

قيمة الآلات والمعدات (C.I.F) ٢٥٠٠٠٠ جنيه

(+) الضريبة الجمركية ٢٠% ٥٠٠٠٠ جنيه

الإجمالي ويمثل وعاء ضريبة المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه

عند الإخراج الجمركي.

∴ ضريبة المبيعات عند الإخراج الجمركي =

٣٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٣٠٠٠٠ جنيه

ونظراً لأنها مسددة عن آلات ومعدات للإنتاج، فتكون ضريبة المبيعات المسددة قابلة للخصم في حدود الضريبة المستحقة على الشركة.

ملخص الضريبة العامة على المبيعات

أولاً: المبيعات ومردوداتها:		
مبيعات لتجار الجملة	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠
مبيعات لشركات بالمناطق الحرة	٥٠٠٠٠٠	صفر
مبيعات لوزارة الدفاع (معفاة)	٩٠٠٠٠	---
(-) مردودات المبيعات	(١٦٠٠٠)	(١٦٠٠)
صافي المبيعات/ ضريبة المبيعات المستحقة	٧٣٤٠٠٠	١٤٤٠٠
(-) ثانياً: المدخلات ومردوداتها:		
أ – قابلة للخصم:		
خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠
ب- غير قابلة للخصم:	---	---
المدخلات / الضريبة القابلة للخصم	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠
ضريبة المبيعات المستحقة		٦٤٠٠
(-) ضريبة المبيعات المسددة عن الآلات والمعدات (في حدود المستحق)		(٦٤٠٠)

ضريبة المبيعات الواجبة السداد	صفر

ملحوظة:

المتبقي من ضريبة المبيعات المسددة عن الآلات والمعدات =

٣٠٠٠٠ - ٦٤٠٠ = ٢٣٦٠٠ جنيه ترحل لإقرارات الأشهر التالية.

التمرين التاسع:

توافرت لديك البيانات التالية من دفاتر مصنع الجهاد المسجل لدى مصلحة الضرائب العامة على المبيعات عن شهر سبتمبر ٢٠١١:

١ - اشترى مواد خام من السوق المحلى من بائعين مسجلين بمبلغ ٤٠٠٠٠٠جنيه، رد منها ما قيمته ١٠٠٠٠٠جنيه لعدم مطابقته للمواصفات. استخدمت الخامات المشتراه فى تصنيع منتجات بيع نصفها فى السوق المحلى بمبلغ ٣٠٠٠٠٠جنيه بخصم تجارى ٢٠% وبيع النصف الآخر فى جمهورية السودان بمبلغ ٤٥٠٠٠٠جنيه. هذا مع العلم أنه رد ماقيمته ٤٠٠٠٠جنيه من المنتجات المباعة بالسوق المحلى لعدم مطابقتها للمواصفات.

٢ - اشترى مواد خام من الخارج بمبلغ ٦٠٠٠٠٠جنيه دفع عنها رسوم جمركية قدرها ١٠٠٠٠٠جنيه، ولقد إستخدمت الخامات فى تصنيع منتجات بيعت فى السوق المحلى بمبلغ ٨٠٠٠٠٠جنيه بخصم ١٥% نظير السداد فوراً.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات علماً بأن سعر الضريبة ١٠%.

الحل:

١ – يتضمن هذا البند ما يلي:

أ – مشتريات المواد الخام من السوق المحلي:

قيمة المشتريات ٤٠٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المسددة على الخامات المشتراة =

٤٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٤٠٠٠٠ جنيه

وتعد ضريبة قابلة للخصم طالما استخدمت في تحقيق مبيعات خاضعة للضريبة.

ب – مردودات المواد الخام:

قيمة المردودات ١٠٠٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستحقة عن هذه الخامات المردودة =

١٠٠٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠٠٠ جنيه

وينبغي خصمها من الضريبة القابلة للخصم عند إعداد ملخص ضريبة المبيعات.

جـ - المنتجات المباعة:

١ – مبيعات بالسوق المحلي:

قيمة المبيعات	**٣٠٠٠٠٠ جنيه**
(-) خصم تجاري ٢٠%	**(٦٠٠٠٠)**
	٢٤٠٠٠٠

∴ ضريبة المبيعات المستحقة = ٢٤٠٠٠٠ × ١٠% = ٢٤٠٠٠ جنيه.

٢ – مبيعات بالسوق الخارجي: (بالسودان)

قيمة المبيعات ٤٥٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات = ٤٥٠٠٠٠ × صفر = صفر.

د – مردودات مبيعات بالسوق المحلي:

قيمة المردودات ٤٠٠٠٠ جنيه

(-) الخصم التجاري ٢٠% (٨٠٠٠)

٣٢٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة على مردودات المبيعات:

٣٢٠٠٠ × ١٠% = ٣٢٠٠ جنيه

٢ – يتضمن هذا البند ما يلي:

أ – مشتريات مواد خام من الخارج

قيمة المواد ٦٠٠٠٠٠ جنيه

+ الضريبة الجمركية ١٠٠٠٠٠

وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي ٧٠٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة عند الإفراج الجمركي =

٧٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٧٠٠٠٠ جنيه

ب – المنتجات المباعة بالسوق المحلي:

ثمن البيع ٨٠٠٠٠٠ جنيه

(-) خصم تجاري ١٥% (١٢٠٠٠٠)

٦٨٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة = ٦٨٠٠٠٠ × ١٠% = ٦٨٠٠٠ جنيه.

ملخص

الضريبة العامة على المبيعات

بيـــان	قيمة الصفقة بدون الضريبة	ضريبة المبيعات
أولاً: المبيعات ومردوداتها:		
مبيعات بالسوق المحلي	٢٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
مبيعات بالسوق الخارجي (السودان)	٤٥٠٠٠٠	صفر
مبيعات بالسوق المحلي	٦٨٠٠٠٠	٦٨٠٠٠
	١٣٧٠٠٠٠	٩٢٠٠٠
(-) مردودات مبيعات	(٣٢٠٠٠)	(٣٢٠٠)
صافي المبيعات / ضريبة المبيعات المستحقة	١٢٣٨٠٠٠	٨٨٨٠٠

(-) ثانياً: المدخلات ومردوداتها:		
أ – مدخلات قابلة للخصم:		
خامات من السوق المحلي	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
خامات من السوق الخارجي (مستوردة)	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
ب- مدخلات غير قابلة للخصم:		
(-) مردودات مشتريات الخامات	(١٠٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
صافي المدخلات/ الضريبة القابلة للخصم	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
صافي المبيعات المستحقة السداد (بالسالب)		(١١٢٠٠)

ملحوظة:

نلاحظ أن الرصيد المستحق لصالح المسجل، ونظراً لأن مبيعاته تشمل صادرات فمن حقه استرداد الضريبة المستحقة له أو أن يستخدم رصيده الدائن لدى مصلحة الضرائب بخصمه من الضرائب المستحقة عليه في الأشهر التالية.

التمرين العاشر:

شركة السلام الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، تم استخراج البيانات التالية من سجلاتها المحاسبية المعدة عن شهر ابريل ٢٠١١:

١ - تم شراء خامات خلال الشهر بمبلغ ٥٠٠٠٠جنيه منها ٢٠٠٠٠جنيه من تاجر غير مسجل والباقى من تاجر مسجل إستحق عنه ضريبة مبيعات بمعدل ٥%. ولقد تم رد خامات مشتراة من التاجر المسجل قيمتها ٢٠٠٠جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.

٢ - إستخدمت الخامات المشتراة فى تصنيع منتجات تم بيع نصفها فى السوق المحلى بمبلغ ٨٠٠٠٠جنيه وبخصم تجارى ١٠%، وصدر النصف الآخر للخارج بمبلغ يعادل ١٠٠٠٠٠جنيه.

٣ - خلال الشهر تم رد ربع المنتجات المباعة بالسوق المحلى لعيوب بها.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر ابريل ٢٠١١، علماً بأن سعر ضريبة المبيعات على منتجات الشركة ١٠%.

الحل:

١ – مشتريات الخامات:

قيمة المشتريات ٥٠٠٠٠ جنيه

من تاجر مسجل	من تاجر غير مسجل
٣٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠ جنيه
مسدد عنها ضريبة مبيعات	غير مسدد عنها ضريبة مبيعات

٣٠٠٠٠ × ٥% = ١٥٠٠ جنيه

مردودات الخامات المشتراة من التاجر المسجل:

قيمة المردودات ٢٠٠٠ جنيه.

∴ الضريبة المستحقة عن المردودات = ٢٠٠٠ × ٥% = ١٠٠ جنيه

٢ – المبيعات:

- مبيعات بالسوق المحلي

قيمة المبيعات	٨٠٠٠٠ جنيه
(-) خصم تجاري ١٠%	(٨٠٠٠)
	٧٢٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات المستحقة = ٧٢٠٠٠ × ١٠% = ٧٢٠٠ جنيه

- مبيعات تصدير ١٠٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة المبيعات = ١٠٠٠٠٠ × صفر = صفر.

٣ – مردودات المبيعات:

المردودات تمثل ربع المنتجات المباعة بالسوق المحلي.

∴ قيمة المردودات = ٧٢٠٠٠ × $\frac{١}{٤}$ = ١٨٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستحقة عن المردودات:

١٨٠٠٠ × ١٠% = ١٨٠٠ جنيه.

ملخص الضريبة العامة على المبيعات

البيان	القيمة	الضريبة
أولاً: المبيعات ومردوداتها:		
مبيعات بالسوق المحلي	٧٢٠٠٠	٧٢٠٠
مبيعات تصدير	١٠٠٠٠٠	صفر
(-) مردودات المبيعات	(١٨٠٠٠)	(١٨٠٠)
صافي المبيعات/ والضريبة المستحقة	١٥٤٠٠٠	٥٤٠٠
(-) ثانياً: المدخلات ومردوداتها:		
أ – المدخلات القابلة للخصم:		
خامات مشتراة من تاجر مسجل	٣٠٠٠٠	١٥٠٠
ب- المدخلات غير القابلة للخصم:		
خامات مشتراة من تاجر غير مسجل	٢٠٠٠٠	--
يخصم:		
مردودات المشتريات (من التاجر المسجل)	(٢٠٠٠)	(١٠٠)
صافي المدخلات/ والضريبة القابلة للخصم	٤٨٠٠٠	(١٤٠٠)
الضريبة المستحقة السداد		٤٠٠٠

ثالثاً: تمارين غير محلولة:

التمرين الأول:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الاتحاد الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر يناير ××٢٠:

١ - بلغت قيمة المعدات المباعة لإحدى المشروعات الصناعية داخل المنطقة الحرة بدمياط للاستخدام

فـي الإنتـاج ٣٠٠٠٠٠ ج علمـاً بـأن قيمـة المـدخلات الداخلـة فـي صـناعتها ١١٠٠٠٠ جنيـه شـاملة ضريبة المبيعات.

٢ - بلغت قيمـة السلع المستوردة من الخـارج وفقـاً لبيانـات شـهادة الإجراءات الجمركيـة ١٠٠ ألف جنيه وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة لتصنيعها قدرها ١٦٠٠٠ جنيه وقد قامت المنشأة ببيعها خلال الشهر بهامش ربح ٢٠%.

٣ - بلغت قيمة السلع المصنعة المشتراة من السوق المحلي من بائع مسجل ١٦٠ ألف جنيه خاضعة لضريبة المبيعات بسعر ١٠% وقد استخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٤٠٠ ألف جنيه منها ٢٠٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠%، ٤٠ ألف جنيه خاضعة بسعر ٢٠%، ٦٠ألـف جنيـه تـم تصديرها للخارج والباقي معفى من الضريبة.

فإذا علمت أن السلع المستوردة من الخارج خاضعة لضريبة جمركية ٢٠% وضريبة المبيعات ١٠%.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة للمبيعات عن شهر يناير ××٢٠.

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة النصر لصناعة المسبوكات وذلك عن شهر فبراير ٢٠١١:-

١ - بلغت جملة مبيعات الشركة خلال الشهر ٤٠٠ ألف جنيه منها ١٢٠ ألف جنيه من سلع خاضعة للضريبة بسعر ١٠%، ٢٠٠ ألف جنيه من سلع خاضعة للضريبة بسعر ٢٠%، ٨٠ ألف جنيه من سلع معفاة من الضريبة .

٢ - بلغت جملة مشتريات خلال هذا الشهر ١٠٠ ألف جنيه وكانت تفصيلها كما يلي:-

أ- ٤٠ ألف جنيه مواد أولية تدخل بشكل أساسي في المنتج النهائي ، منها ١٠٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل، والباقي من بائعين مسجلين وسدد عنها ضريبة مبيعات ١٠% ،

ب- ٢٠ ألف جنيه مواد خام أساسية لتصنيع المسبوكات، ومعفاة من ضريبة المبيعات .

ج- ٣٠ ألف جنيه مواد صيانة تستخدم في صيانة المسابك ، وسدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ١٠% .

(٣) مردودات المبيعات خلال الشهر ٤٠ ألف جنيه من مبيعات السلعة الأولي ٣٠ ألـف جنيـه مـن مبيعات السلع الثانية .

المطلوب:-إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات علماً بأن سعر الضريبة على المبيعات ١٠%.

التمرين الثالث:

فيمـا يلـي البيانـات الخاصـة بشـركة السـلام الصـناعية والمسـجلة لـدى مصـلحة الضـرائب علـي المبيعات عن شهر مارس××٢٠::

١-تم شراء خامات من السوق المحلي بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه استخدمت في تصنيع ٤٠٠٠ وحدة بيعت كالأتي :

أ- ١٠٠٠وحدة بالسوق المحلي بسعر بيع ١٠٠ جنيه للوحدة هذا مع العلم بأنه رد فى اليوم التالي ١٠٠ وحدة من هذه الوحدات المباعة.

ب- ٢٠٠٠ وحدة بالسوق المحلي بسعر بيع ١٠٠ جنيه للوحدة بخصم تجاري ١٠%.

جـ- ١٠٠٠ وحدة في السوق الخارجي بسعر بيع ١٤٠ جنيه للوحدة.

٢- تم استيراد خامات من الخارج بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه سدد عنها ضرائب ورسوم جمركية بلغت

٥٠٠٠٠ جنيه ، استخدمت في تصنيع ٢٠٠٠ وحدة صدرت للخارج بسعر ١٠٠ دولار للوحدة (سعر الدولار ١٠ جنيه مصري).
المطلوب:إعداد ملخص الضريبة العامة علي المبيعات وحساب الضريبة المستحقة (الضريبة١٠%).

التمرين الرابع:
المطلوب حساب الضريبة العامة علي المبيعات لكل من الأتي :
١- قامت الشركة الوطنية لمنتجات البلاستيك والمسجلة لدى مصلحة الضرائب علي المبيعات خلال شهر أبريل ٢٠١١ باستيراد ١٠ ألف كيلو جرام من الخامات، تكلفة استيراد الكيلو الواحد ٥ جنيه ، بينما تبلغ قيمته الخاضعة للضريبة الجمركية ٧,٥ جنيه ، وسدد عنها ضريبة جمركية ٢٠% وضريبة مبيعات ١٠% ، ويحتاج تصنيع الوحدة الواحدة من منتجات الشركة إلي ٢ كيلو جرام من الخامات ، وتبلغ تكاليف التصنيع الأخرى للوحدة ١٢ جنيه، ويتم بيعها بهامش ربح قدره ٢٠% وتخضع لضريبة مبيعات بسعر ١٠%.
ولقد قامت الشركة بتصنيع ٤٠٠٠ وحدة خلال الشهر بيع منها ٣٠٠٠ وحدة (٢٠٠٠ وحدة بالسوق المحلي،١٠٠٠ وحدة صدرت للخارج).
٢- سامح منصور مشروع فردي مسجل لدى مصلحة الضرائب علي المبيعات يقوم بتصنيع القمصان، قام خلال شهر أبريل ٢٠١١ بشراء قماش خلال الشهر بمبلغ ٧٠ ألف جنيه منه ما قيمته ٢٠ ألف جنيه من بائع غير مسجل، استخدمت كمية القماش المشتراة في تصنيع ٥٠٠٠ قميص باع منها ٤٠٠٠ قميص لتاجر جملة بسعر ٤٠ جنيه للقميص وبخصم تجاري ٥%، وباع الباقي للمستهلك مباشرة عن طريق منافذ البيع الخاصة به بسعر ٥٥ جنيه للقميص الواحد شاملة ضريبة المبيعات (سعر الضريبة علي المدخلات والمخرجات ١٠%) .

التمرين الخامس:
البيانات التالية عن إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب العامة علي المبيعات، وذلك خلال شهر مايو ٢٠١١:
١-المبيعات:
١٠٠٠٠٠ جنيه من السلعة س الخاضعة للضريبة بسعر ٥%، ٦٠٠٠٠ جنيه من السلعة ص الخاضعة بسعر ١٠%، ٨٠٠٠٠ جنيه من السلعة ع الخاضعة بسعر ٢٥%، ٥٠٠٠٠ جنيه من السلعة ك التي تم تصديرها للخارج.
٢-مردودات المبيعات:
٤٠٠٠ جنيه من السلعة س، ٣٠٠٠ من السلعة ع
٣-المدخلات:
١٥٠٠٠ جنيه مدخلات استخدمت في إنتاج السلعة س (منها ٧٠٠٠ جنيه مشتريات من بائع غير مسجل)، ٢٠٠٠٠ جنيه مدخلات مشتراة من بائع مسجل بخصم ٢% واستخدمت في إنتاج السلعة ص، ١٤٠٠٠ جنيه مدخلات استخدمت في إنتاج السلع المصدرة للخارج ، ١٠٠٠٠ جنيه مدخلات استخدمت في إنتاج السلعةع.
فإذا علمت أن: سعر الضريبة على المشتريات ١٠%.
المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة العامة علي المبيعات مع ذكر الأسانيد القانونية التي اعتمدت عليها.

التمرين السادس:

فيما يلي البيانات الخاصة بالشركة الوطنية للصناعات الهندسية والمسجلة لدي مصلحة الضرائب علي المبيعات عن شهر يوليو ××٢٠:

١ - قامت باستيراد مواد أولية من الخارج بلغت قيمتها وفقاً لشهادة الإجراءات الجمركية ٢٠٠٠٠٠ جنيه سدد عنها ضريبة جمركية ٣٠% وضريبة مبيعات ١٠%، استخدمت في تصنيع منتجات تم بيعها خلال الشهر بالسوق المحلي بمبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه وخضعت لضريبة مبيعات بسعر ١٠%.

٢ - قامت بشراء خامات من السوق المحلي بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه سددت عنها ضريبة مبيعات ١٠% ، واستخدمت في تصنيع المنتجات التالية:

أ- المنتج الأول استخدم في تصنيعه ثلث كمية الخامات وبيع بالسوق المحلي بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويخضع لضريبة مبيعات بسعر ٢٠%.

ب- المنتج الثاني استخدم في تصنيعه ثلث كمية الخامات وصدر للخارج بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه ، وتخضع للضريبة بسعر صفر.

جـ- المنتج الثالث استخدم في تصنيعه باقي كمية الخامات وتم بيعه لوزارة الدفاع لأغراض الأمن القومي بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، ومعفي من ضريبة المبيعات.

والمطلوب:

إعداد ملخص الضريبة العامة علي المبيعات عن شهر يوليو ××٢٠ وحساب الضريبة المستحقة ، علماً [إن الشركة قدمت الإقرار خلال شهر سبتمبر من نفس العام ، ولكن سددت الضريبة المستحقة في شهر نوفمبر من نفس العام .

التمرين السابع:

مصنع "عيد سعيد" منشأة فردية مسجلة لدى مصلحة ضرائب المبيعات، قامت بالعمليات الآتية عن شهر سبتمبر عام ××٢٠:

1. **قامت باستيراد مواد خام بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه سددت عنها ضرائب جمركية ٦٠٠٠٠ جنيه واستخدمت هذه المواد الخام خلال الشهر في تصنيع ٥٠٠٠ وحدة من منتجات المصنع تم بيع ٤٠٠٠ وحدة لأحد تجار الجملة بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة والباقي تم بيعه للمستهلك مباشرة من خلال منفذ بيع خاص بالمصنع بمبلغ ١٣٢ جنيه للوحدة شاملة الضريبة.**
2. **تم شراء مواد خام من السوق المحلي بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل استخدمت في تصنيع ١٠٠٠ وحدة تم بيعها بسعر ٨٠ جنيه للوحدة وبخصم تجاري ١٠%.**

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر سبتمبر××٢٠ مع تحديد الضريبة المستحقة السداد.

(سعر ضريبة المبيعات على مبيعات ومدخلات الشركة ١٠%).

التمرين الثامن:

<u>أولاً :</u> قامت إحدى الشركات الصناعية والمسجلة لدى مصلحة ضرائب المبيعات بالصفقات التالية وذلك في شهر# :

أ- المبيعات ومردوداتها : وكان بيانها كالتالي :

١-١٠٠٠ وحدة مباعة لأحد تجار الجملة بالسوق المحلي بسعر ٦٠ جنيه للوحدة وبخصم تجاري ٥% ، وبخصم ٤ % إذا تم السداد خلال شهر ، وتخضع للضريبة بسعر ١٠ % .

٢-١٠٠٠ وحدة مصدرة للخارج بسعر ١٠ $ للوحدة ، وتخضع للضريبة بسعر صفر (سعر الدولار ١٠ جنيه) .

٣-١٠٠٠ وحدة مباعة لأحد السفارات الأجنبية بمصر بسعر ١٢$ للوحدة ، وتقتضي قواعد المجاملة الدولية إعفاؤها .

٤-١٠٠٠ وحدة مباعة لوزارة الدفاع لأغراض الأمن القومي بسعر ٦٥ جنيه للوحدة ، ولم يصدر بها شهادات إعفاء .

ب- المدخلات : كانت مدخلات الشركة خلال شهر # كالتالي :

١-٢٠ ألف كيلو جرام مواد خام مستوردة من الخارج ، كانت الشركة قد فتحت اعتماداً مستندياً لاستيرادها بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه ، وسددت عنه غطاءً نقدياً ٢٠ % ، ولقد بلغت قيمة هذه المواد نمـ ةيكرمجلا تاءارجلإا ةداهش عقاو ٣٠٠ ألف جنيه ، وسددت عنها ضريبة جمركية بفئة ٢٠% ، وضريبة مبيعات ١٠% وذلك عند الإفراج الجمركي عنها . ولقد تبين أنه أثناء عملية نقلها لمخازن الشركة تلف ٢٥٠٠ كيلو جرام ، منها ٥٠٠ كيلو جرام في حدود المسموح به ، والباقي نتيجة سؤ قيادة سائق عربة النقل ، ولقد حصلت الشركة على تعويض عن هذه المواد التالفة بلغ ١٠جنيه لكل كيلو جرام تالف.

٢-مواد نظافة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه شاملة ضريبة مبيعات ٥ % ، ومواد صيانة ١٢١٠٠ جنيه شاملة ضريبة مبيعات ١٠% .

المطلوب : إعداد ملخص ضريبة المبيعات وتحديد ضريبة المبيعات المستحقة السداد عن إقرار هذا الشهر.

<u>ثانياً :</u> قام أحد المقاولين والمسجل لدى ضرائب المبيعات بتنفيذ عقد المقاولة التي أسندت إليه من أحد المؤسسات الاجتماعية بقيمة تعاقدية ٣ مليون جنيه ، ولقد قدم مستخلص أعماله الأول يشمل تنفيذ ثلثي المقاولة ، وكانت مدخلاته من الأسمنت والحديد والأخشاب وغيرها من المواد اللازمة لتنفيذ هذا الجزء ١,٥ مليون جنيه ، سدد عنها ضريبة مبيعات ١٠٠ ألف جنيه .

<u>التمرين التاسع:</u>

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الأمل الصناعية والمسجلة لدى مصلحة ضرائب المبيعات ، وذلك عن شهر ابريل ××٢٠ :

أ- المبيعات : كانت مبيعات الشركة خلال الشهر على النحو التالي :

١- مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وبخصم تجاري ٥% ، وتخضع لضريبة بسعر ١٠ % .

٢- مبيعات في الأسواق الخارجية بمبلغ ١٥ ألف يورو ، وكان سعر اليورو وقت البيع ١٠ جنيه ، وتخضع للضريبة بسعر صفر .

٣ - مبيعات لشركة قارون للبترول والمعفاة من ضريبة المبيعات بمبلغ ٩٠ ألف جنيه .

٤ - مبيعات للمصانع الحربية لاستخدامها في أغراض صناعة الأسلحة للجيش المصري بمبلغ ٥٥ ألف جنيه .

هذا ولقد أوضحت سجلات الشركة أن هناك ١٠٠ وحدة مسحوبات من منتجات الشركة تم توزيعها خلال الشهر كهدايا لعملاء الشركة ، تبلغ تكلفة الوحدة ٨٥ جنيه ، بينما يبلغ سعر بيعها ١٠٠ جنيه .

ب ـ المدخلات : تمثلت مدخلات الشركة خلال الشهر في :

١ ـ مواد خام مشتراة من السوق المحلي بمبلغ ٥٠ ألف جنيه من غير فواتير ، وأخرى بمبلغ ٢٠ ألف جنيه بموجب فواتير ضريبية ولكن من بائع غير مسجل ، ومواد خام مستوردة من الخارج ، تبلغ قيمتها للأغراض الجمركية ١٠٠ ألف جنيه ، وسدد عنها ضريبة جمركية ٥% ، وضريبة مبيعات ١٠ % عند الإفراج الجمركي، ومازالت بمخازن الشركة ولم تستخدم في الانتاج .

٢ ـ مستلزمات أنتاج تستهلك في النشاط بمبلغ ٢٠ ألف جنيه مشتراة من بائعين مسجلين وسدد عنها ضريبة مبيعات بفئة ٥% .

المطلوب : أعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات للشركة عن شهر أبريل ، وحساب الضريبة المستحقة عن إقرار هذا الشهر ، إذا علمت ان الشركة قدمت إقرارها في ١٥ يونيو ××٢٠، ولكنها سددت الضريبة المستحقة في ٣٠ يونيو ××٢٠ .

تطبيقات على ضريبة الدمغة

أولاً: أسئلة نظرية:

أجب بـ "بنعم" أو "لا" وفي حالة الإجابة بـ "لا" قم بالتعليل أو إعادة صياغة العبارة في صورتها الصحيحة:

١ - الدمغة ما هي إلا طريقة من طرق تحصيل الضريبة.

٢ - بصدور القانون ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ أصبحت الدمغة ضريبة لها قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعاؤها.

٣ - تجمع ضريبة الدمغة بين النسبية والنوعية.

٤ - يعتبر مجرد تحرير الورقة أو العقد منشئاً لضريبة الدمغة.

٥ - تتعدد ضريبة الدمغة بتعدد النسخ والصور الممضاة حتى في حالات الضريبة النسبية.

٦ - تتعد ضريبة الدمغة بتعدد الأحكام في المحرر الواحد.

٧ - في حالة تعدد صور أو نسخ المعاملة عند تعامل الجهات الحكومية مع شخص غير معفي، فإن هذا الشخص يتحمل الضريبة المستحقة على النسخ أو الصور الخاصة به فقط.

٨ - في حالة قيام مصلحة الضرائب بتقدير قيمة للمحرر لأغراض ضريبة الدمغة، وإبلاغ الممول بهذا التقدير عن طريق كتاب موصى عليه وبعلم الوصول، للممول الحق في أن يتظلم في هذا التقدير خلال شهر من تاريخ تسلمه له.

٩ - في الأحوال التي يجوز أداء الضريبة فيها بلصق طوابع الدمغة يجب إلغاء الطوابع فور لصقها بمعرفة من ألصقها.

١٠- يسقط حق الخزانة العامة في المطالبة بأداء ضرائب الدمغة بمضي خمس سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق الضريبة.

١١- طبقاً لأحكام المادة (٣٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ تسري ضريبة الدمغة على الشهادات الدراسية بالفئات المحددة في المادة المذكورة حتى لو كانت الشهادات مؤقتة.

١٢- لا يستحق ضريبة دمغة على العقد الشفوي نظراً لعدم وجود محرر يمثل وعاء للضريبة.

١٣- تستحق ضريبة دمغة نوعية على كل ورقة من أوراق وثائق الزواج والطلاق.

١٤- يستحق ضريبة دمغة نوعية على أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها.

١٥- تتحمل شركة التأمين عبء ضريبة الدمغة المستحقة على أقساط ومقابل التأمين، وكذلك تلك الضريبة المستحقة على إجمالي أقساط التأمين ومقابل التأمين.

١٦- يتحمل ضريبة الدمغة النسبية على السلف والقروض العميل بالكامل.

١٧- يخضع لضريبة الدمغة الإعلانات الخاصة بالانتخابات.

١٨- أخذ المشرع الضريبي بنظام ضرائب الدمغة النوعية بالنسبة لخدمات نقل الأشخاص، بينما أخذ بنظامي ضرائب الدمغة النسبية والنوعية بالنسبة لخدمات نقل البضائع.

١٩- تخضع تذاكر السفر بالسفن لضريبة الدمغة سواء كانت بالدرجة الأولى أو الثانية، بينما تعفى إذا كانت بالدرجة الثالثة.

٢٠- تستحق ضريبة دمغة نسبية مقدارها ١٨% على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات براً وجواً أو بطريق الملاحة البحرية الداخلية وكذلك الشحن البحري.

٢١- يعد أساس الطبقات هو الأساس المعمول به عند حساب ضريبة الدمغة النسبية المنصوص عليها

في المادة رقم (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠.
٢٢- تستحق ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية المنصوص عليها في المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام غير المرتبات والأجور وما في حكمها.
٢٣- تخضع التصاريح والتراخيص لضريبة دمغة نوعية بالفئات المشار إليها بقانون ضريبة الدمغة دون النظر إلى عدد أوراق التصريح أو التراخيص.
الإجابة:

رقم العبارة	الإجابة	التعليل
١	نعم	--
٢	لا	بصدور القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ أصبحت الدمغة ضريبة لها قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعاؤها.
٣	نعم	--
٤	لا	يعتبر تحرير الورقة أو العقد بحيث تؤدي الغرض المنشود بالنسبة لطبيعة المحرر، أي التحرير الكامل، منشئاً لضريبة الدمغة.
٥	لا	تتعدد ضريبة الدمغة بتعدد النسخ والصور الممضاة فيما عدا الضريبة النسبية حيث تحصل مرة واحدة على الأصل.
٦	نعم	--
٧	لا	في حالة تعدد صور أو نسخ المعاملة عند تعامل الجهات الحكومية مع شخص غير معفي، فإن هذا الشخص يتحمل ضريبة الدمغة المستحقة على النسخ أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور بالإضافة إلى النسخ أو الصور الخاصة به.
٨	لا	في حالة قيام مصلحة الضرائب بتقدير قيمة المحرر لأغراض ضريبة الدمغة، وإبلاغ الممول بهذا التقدير عن طريق كتاب موصى عليه بعلم الوصول، للممول الحق في أن يتظلم من هذا التقدير خلال ٣٠ يوم من تاريخ تسلمه له.

٩	نعم	----------------------------------
١٠	نعم	----------------------------------
١١	لا	طبقاً لأحكام المادة (٣٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ تسري ضريبة الدمغة على الشهادات الدراسية بالفئات المحددة في المادة المذكورة، ولا تسري هذه الفئات على الشهادات المؤقتة بالحصول على المؤهل الدراسي.
١٢	لا	لا يستحق ضريبة دمغة على العقد الشفوي إلا إذا تمسك به أمام القضاء، ويعد وعاء الضريبة هو محضر الجلسة الذي ورد به ثبوت العقد.
١٣	لا	تستحق ضريبة دمغة نوعية على وثائق الزواج والطلاق دون النظر إلى عدد أوراق الوثيقة.
١٤	لا	تستحق ضريبة دمغة نسبية على أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها.
١٥	لا	يتحمل المؤمن والمؤمن له مناصفة عبء ضريبة الدمغة المستحقة على أقساط ومقابل التأمين وتتحمل شركة التأمين تلك الضريبة المستحقة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين.
١٦	لا	يتحمل ضريبة الدمغة النسبية على السلف والقروض العميل والبنك مناصفة.
١٧	لا	يعفي من ضريبة الدمغة الاعلانات الخاصة بالانتخابات.
١٨	نعم	----------------------------------

١٩	لا	لا تخضع تذاكر السفر بالسفن لضريبة الدمغة سواء كانت بالدرجة الأولى أو الثانية أو الثالثة وتعفى تذاكر السفر على ظهر الباخرة وهي أدنى فئات تذاكر السفر بالسفن.
٢٠	لا	تستحق ضريبة دمغة نسبية مقدارها ١٨% على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات براً أو جواً أو بطريق الملاحة الداخلية، بينما تستحق ضريبة نوعية على كل ورقة من أوراق وثيقة (بوليصة) الشحن البحري.
٢١	نعم	----------------------------------
٢٢	لا	تستحق ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية المنصوص عليها في المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة على ما تصرفه الجهات الحكومية فقط غير المرتبات والأجور وما في حكمها.
٢٣	نعم	----------------------------------

ثانياً: حالات عملية محلولة:

الحالة الأولى:

حددت المادة (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ أسعار الضريبة النسبية علي الوجه الآتي:

٥٠ جنيه الأولي	معفاة.
أزيد من ٥٠ ج إلي ٢٥٠ ج	ستة في الألف.
أزيد من ٢٥٠ ج إلي ٥٠٠ ج	ستة ونصف في الألف.
أزيد من ٥٠٠ ج إلي ١٠٠٠ ج	سبعة في الألف.
أزيد من ١٠٠٠ ج إلي ٥٠٠٠ ج	سبعة ونصف في الألف.
أزيد من ٥٠٠٠ ج إلي ١٠٠٠٠ ج	ثمانية في الألف.

ثم ما يزيد عن ١٠٠٠٠ ج يخضع بسعر ثلاثة في الألف.

ولقد تبين لك ما يأتي:

أ- أن الراتب الواجب صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات المعفاة قانوناً لأحد الموظفين في الإدارة العليا بشركة قطاع أعمال عام ٣٠٠٠جنيه، ولموظف آخر في جهة حكومية ١٠٠٠ جنيه، ولموظف آخر يعمل في شركة قطاع خاص ٥٠٠٠ جنيه.

ب- أن أحد الجهات الحكومية قامت بصرف مبلغ ١١٠٠٠ جنيه لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل أعمال ومشتريات حكومية.

جـ- أن شركة قطاع أعمال عام قامت بصرف مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل مشتريات مواد خام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة في الحالات السابقة.

الحل

أ- نفرق بين:

*** ٣٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه الموظف بالإدارة العليا لشركة قطاع أعمال عام يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة ونصف في الألف لأن الراتب يقع في الطبقة أزيد من ١٠٠٠ جنيه إلى ٥٠٠٠ جنيه.**

∴ ٣٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه إعفاء

٢٩٥٠ جنيه الباقي ويخضع للضريبة .

∴ الضريبة المستحقة = ٢٩٥٠ × ٠,٠٠٧٥ = ٢٢,١٢٥ جنيه.

تقرب لأقرب خمسة قروش = ٢٢,١٥ جنيه.

*** ١٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه الموظف في إحدى الجهات الحكومية يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة في الألف لأنه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ جنيه إلى ١٠٠٠ جنيه.**

∴ ١٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه

٩٥٠ جنيه الباقي ويخضع للضريبة.

∴ الضريبة المستحقة = ٩٥٠ × ٠,٠٠٧ = ٦,٦٥ جنيه.

*** ٥٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه موظف في شركة قطاع خاص لا يخضع لضريبة الدمغة**

النسبية.

ب- ١١٠٠٠ جنيه المبلغ المنصرف من الجهة الحكومية لأحد الموردين نظير مشتريات وأعمال حكومية تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية وفقاً لأحكام المادة (٨٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠، وتحسب الضريبة كالتالي:

١٠٠٠٠ جنيه تخضع بفئة ١٦ في الألف بعد استبعاد الإعفاء.

١٠٠٠ جنيه ما زاد عن ١٠٠٠٠ جنيه يخضع بفئة ستة في الألف.

∴ الضريبة العادية والإضافية المستحقة:

١٠٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه (إعفاء)

٩٩٥٠ جنيه × ٠,٠١٦ = ١٥٩,٢٠ جنيه

١٠٠٠ جنيه × ٠,٠٠٦ = ٦,٠٠ جنيه

∴ إجمالي ضريبة الدمغة النسبية العادية ١٦٥,٢ جنيه

∴ ضريبة الدمغة النسبية الإضافية

= ١٦٥,٢٠ × ٣ أمثال = ٤٩٥,٦ جنيه

إجمالي الضريبة المستحقة على المورد = ٦٦٠,٨جنيه

ج- ٣٠٠٠٠ جنيه المنصرفة من الشركة قطاع أعمال عام لأحد الموردين مقابل مشتريات مواد خام لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية الإضافية.

الحالة الثانية:

١ - إذا كانت كمية استهلاك الكهرباء لأغراض تشغيل آلات أحد المصانع تبلغ خلال أحد الشهور ٢٤٣٥٦ كيلو وات/ ساعة، أن استهلاك الكهرباء في هذا المصنع لإضاءة مبنى الإدارة وتشغيل مصاعد هذا المبنى ٤١٥١ كيلووات/ ساعة.

فالمطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدمغة المستحقة عن هذا الاستهلاك علماً بأن سعر ضريبة الدمغة علي كل كيلو وات/ ساعة من الكهرباء المستعملة للإضاءة ثلاثة قروش، وعلي الكهرباء المستعملة في الأغراض الصناعية ستة مليمات عن كل عشرة كيلو وات/ ساعة.

٢ - بنك قدم قرض لأحد عملائه بضمان بضاعة بمبلغ مليون جنيه، كما قدم سلفة لأحد الموظفين بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدمغة المستحقة.

الحل

١ - ضريبة الدمغة المستحقة عن الكهرباء المستعملة في إضاءة مبنى الإدارة وتشغيل مصاعده.

= ٤١٥١ كيلو وات × ٠,٠٣ = ١٢٤,٥٣ جنيه.

تقرب لأقرب خمسة قروش ١٢٤,٥٥ جنيهاً.

* ضريبة الدمغة المستحقة عن الكهرباء المستعملة في الأغراض الصناعية:

= (٢٤٣٥٦ / ١٠) كيلووات × ٠,٠٠٦ = ١٤,٦١٤ جنيه.

تقرب لأقرب خمسة قروش فتصبح ١٤,٦٥ جنيه.

٢ – ضريبة الدمغة النسبية المستحقة على القروض والسلف التي تقدمها البنوك:
* ضريبة الدمغة المستحقة على القرض = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ٤ في الألف = ٤٠٠٠ جنيه.
* ضريبة الدمغة المستحقة على السلف = ١٠,٠٠٠ × ٤ في الألف = ٤٠جنيه.

الحالة الثالثة:

فيما يلي بعض المعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة والتي قامت بها إحدى الشركات في شهر أبريل ××٢٠:

١ - قامت بتوريد مستلزمات ومهمات لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٣٠ألف جنيه.
٢ - قامت بشراء قطعة أرض من محافظة الجيزة بمبلغ نصف مليون جنيه، وتم تحرير عقد بيع بهذه الواقعة من خمس نسخ، كل نسخة مكونة من أربع صفحات، على أن تحتفظ الشركة بالنسخة الأولى للعقد وتحتفظ محافظة القاهرة بالأربع نسخ الأخرى.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن هذه المعاملات مع تحديد من الذي يتحمل الضريبة في كل معاملة.

أسعار ضريبة الدمغة:

ضريبة الدمغة النسبية (مادة ٧٩):

- ٥٠ جنيه الأولى معفاة.

- أزيد من ٥٠ وحتى ٢٥٠	٦ في الألف
- أزيد من ٢٥٠ وحتى ٥٠٠	٦,٥ في الألف
- أزيد من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠	٧ في الألف
- أزيد من ١٠٠٠ وحتى ٥٠٠٠	٧,٥ في الألف
- أزيد من ٥٠٠٠ وحتى ١٠٠٠٠	٨ في الألف
- ما يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه	٣ في الألف.

الحـل

١ – قيمـة مستلزمات موردة لأحد الجهـات الحكوميـة ٣٠٠٠٠ جنيـه تعد صرفيات حكوميـة تخضـع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية وفقاً لأحكام المادة ٨٠ وتحسب الضريبة كالتالي:

١٠٠٠٠جنيه تخضع بسعر ١٦ في الألف وما زاد (٢٠٠٠٠جنيه) تخضع للضريبة بسعر ٦ في الألف مع مراعاة إعفاء ٥٠ جنيه.

٥٠ جنيه معفاة
٩٩٥٠ × ١,٦% = ٢٠.١٥٩ جنيه
٢٠٠٠٠ × ٠,٦% = ١٢٠,٠٠ جنيه

إجمالي ضريبة الدمغة العادية=	٢٠.٢٧٩ جنيه
∴ ضريبة الدمغة الإضافية = ٢٠.٢٧٩ × ٣ أمثال =	٢٠.١٦٧٥
ضريبة الدمغة العادية والإضافية	٤٠.١٩٥٤ جنيه

ويتحمل الضريبة المورد الذي تم الصرف له.

٢ – عقد شراء قطعة أرض من محافظة الجيزة:

يستحق ضريبة دمغة نوعية على كل صفحة من صفحات العقد قدرها ٩٠ قرشاً ويتحمل الضريبة كل طرف من أطراف العقد عن النسخة أو النسخ الخاصة به.

إلا أن في حالة التعامل مع جهات حكومية فسوف يتم نقل عبء الضريبة على الجهة الحكومية

إلى الطرف الآخر في العقد وذلك عن نسخة واحدة فقط بجانب النسخة الخاصة به.

∴ ضريبة الدمغة النوعية عن النسخة الواحدة = ٤ صفحات × ٩٠ قرش = ٣٦٠ قرشاً، وتحمل الشركة المشترية ٧٢٠ قرشاً أي ٧،٢ جنيه وذلك عن النسختين (نسخة العقد الخاصة بها ونسخة عقد خاصة بمحافظة الجيزة).

الحالة الرابعة:

المطلوب حساب ضريبة الدمغة المستحقة فى كل حالة من الحالات الآتية:

١ - حصلت شركة التأمين على الأقساط التالية:

٦٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين على الحياة.

٢٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين نقل.

٤٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين حريق.

١٢٠٠٠٠٠ جنيه إجمالى الأقساط المحصلة.

٢ - صرفت إحدى الجهات الحكومية ٢٠٠جنيه لأحد الموردين نظير شراء أدوات كتابية.

الحـل

١ – أقساط التأمين:

- أقساط التامين على الحياة ٦٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١% يتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

∴ الضريبة المستحقة = ٦٠٠٠٠٠ × ـــ = ١٦٠٠٠جنيه

- أقساط تأمين نقل ٢٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١٠% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

∴ الضريبة المستحقة = ٢٠٠٠٠٠ × ـــ = ٢٠٠٠٠ جنيه.

- أقساط تأمين حريق ٤٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١٠% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

الضريبة المستحقة = ٤٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٤٠٠٠٠ جنيه

بالإضافة إلى ذلك تتحمل شركة التأمين ضريبة نسبية ٨ في الألف على إجمالي مقابل وأقساط التأمين التي تحصلها. وبذلك تكون الضريبة المستحقة = ١٢٠٠٠٠٠ × ٨ في الألف = ٩٦٠٠ جنيه.

٢ – ما صرفته أحد الجهات الحكومية لأحد الموردين:

يخضع لضريبة الدمغة العادية والإضافية صرفيات الجهات الحكومية وفقاً لأحكام المادة (٨٠) كالآتي: مبلغ ٢٠٠ جنيه يخضع في الطبقة أزيد من ٥٠ إلى ٢٥٠ ويكون سعر الضريبة العادية ١٢ في الألف ويتحدد سعر الضريبة الإضافية على أساس ٣ أمثال الضريبة العادية، وتحسب ضريبة الدمغة كالتالي:

٥٠ جنيه معفاة

١٥٠ جنيه تخضع للضريبة بسعر ١٢ في الألف

∴ الضريبة العادية = ١٥٠ × ١,٢% = ١,٨ جنيه

∴ الضريبة الإضافية = ١,٨ × ٣ أمثال = ٤.٥ جنيه

∴ ضريبة الدمغة العادية والإضافية = ٧,٢جنيه

ويتحمل الضريبة من تم الصرف لصالحه.

الحالة الخامسة:

حددت المادة (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ أسعار ضريبة الدمغة النسبية على الوجه التالى:

٥٠جنيه الأولى معفاة أزيد من ٥٠٠ إلى ١٠٠٠جنيه ٧في الألف.

أزيد من ٥٠ إلى ٢٥٠جنيه ٦ في الألف أزيد من ١٠٠٠ إلى ٥٠٠٠جنيه٧,٥ في الألف

أزيد من ٢٥٠ إلى ٥٠٠جنيه ٦,٥في الألف أزيد من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠جنيه ٨في الألف

وما يزيد عن ١٠٠٠٠جنيه يخضع بسعر ٣ في الألف.

فإذا علمت:

١- أن المرتب الشهرى الواجب صرفه لأحد الموظفين فى إحدى الجهات الحكومية بعد إستقطاع إشتراكات التأمينات ٥٥٠جنيه، ولموظف آخر فى شركة قطاع خاص ١٠٠٠جنيه.

٢- أن إحدى المصالح الحكومية إشترت جهازين كمبيوتر بمبلغ ٩٠٠٠جنيه من أحد الموردين.

٣- أن شركة من شركات قطاع الأعمال العام قامت بصرف مبلغ ٣٠٠٠٠جنيه لأحد مورديها مقابل شراء مواد خام منه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية التى تستحق فى كل من الحالات السابقة وفقاً لأحكام المادتين ٧٩ ، ٨٠ من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات.

الحل:

١ – المرتبات المنصرفة إلى:

أ – موظف بأحد الجهات الحكومية مرتبه ٥٥٠جنيه يخضع وفقاً للمادة (٧٩) لضريبة الدمغة النسبية على الصرفيات الحكومية وتحسب الضريبة كالتالي:

المرتب بعد استبعاد التأمينات ٥٥٠جنيه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠جنيه وحتى ١٠٠٠جنيه فيكون سعر الضريبة ٧ في الألف. وتحسب الضريبة بهذا السعر بعد إعفاء ٥٠ جنيه من الأجر الخاضع.

٥٠ جنيه معفاة

٥٠٠ × ٠,٧% = ٣,٥ جنيه.

ب- موظف في شركة قطاع خاص مرتبه ١٠٠٠جنيه لا يستحق عنها ضريبة دمغة نسبية لأنها ليست صرفيات حكومية.

٢ – ثمن شراء جهازين كمبيوتر لأحد الجهات الحكومية من أحد الموردين بمبلغ ٩٠٠٠جنيه، تعد صرفيات حكومية وتخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية وفقاً للمادة ٨٠ من القانون. وتحسب الضريبة كالتالي:

مبلغ ٩٠٠٠ يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠جنيه فيكون سعر الضريبة ١٦ في الألف، ويعفى من المبلغ ٥٠ جنيه.

الضريبة العادية: ٥٠ جنيه معفاة

٨٩٥٠ × ١,٦% = ١٤٣,٢ جنيه

الضريبة الإضافية = ١٤٣,٢ × ٣ أمثال = ٤٢٩,٦ جنيه

∴ إجمالي الضريبة العادية والإضافية = ٥٧٢,٨جنيه

٣ – ثمن شراء مواد خام من أحد الموردين لأحد شركات قطاع الأعمال العام: لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية لأنها ليست صرفيات حكومية.

الحالة السادسة:

المطلوب:

حساب قيمة ضريبة الدمغة المستحقة في كل حالة من الحالات التالية:

١ - جهة حكومية قامت بشراء أدوات نظافة من أحد الموردين بمبلغ ٥٥٠ جنيه.

٢ - شركة قطاع خاص فاز أحد عملائها في السحب الذي تجريه بمبلغ نصف مليون جنيه، كما فاز عميل آخر بسيارة ثمنها ٥٠٠٠٠ جنيه.

٣ - شركة قامت بالاتفاق مع الإذاعة على عمل إعلان لمنتجاتها نظير أجر إذاعة قدره ٢٠٠٠٠ جنيه.

الحل:

١ – ثمن شراء أدوات نظافة من أحد الموردين لأحد الجهات الحكومية:

تعد صرفيات حكومية وتخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية طبقاً لأحكام المادة ٨٠ من قانون ضريبة الدمغة، وتحسب الضريبة كالتالي:

المبلغ ٥٥٠ جنيه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠جنيه، ويتحدد سعر الضريبة على أساس ذلك بـ ١٤ في الألف مع إعفاء ٥٠ جنيه من المبلغ.

الضريبة العادية : ٥٠ جنيه معفاة

٥٠٠ جنيه × ١,٤% = ٧ جنيه

∴ الضريبة الإضافية = ٧ × ٣ أمثال = <u>٢١ جنيه</u>

إجمالي الضريبة العادية والإضافية ٢٨ جنيه

٢ – جوائز سحب اليانصيب:

تخضع لضريبة دمغة نسبية ٢٠% من المبالغ المخصصة للرابحين نقداً أو عيناً.

∴ ضريبة الدمغة للعميل الأول = ٥٠٠٠٠٠ × ٢٠% = ١٠٠,٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة الدمغة للعميل الثاني = ٥٠٠٠٠ × ٢٠% = ١٠,٠٠٠ جنيه

٣ – الإعلان بالإذاعة:

تخضع لضريبة دمغة نسبية قدرها ١٥% من أجر الإذاعة.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = ٢٠٠٠٠ × ١٥% = ٣٠٠٠ جنيه.

الحالة السابعة:

إليك بعض المعاملات المالية التي تمت في إحدى الشركات الصناعية/ قطاع عام خلال شهر مايو ٢٠٠٥:

١- قامت الشركة بصرف مستحقات العاملين لديها من أجور ومرتبات (أساسية ومتغيرة) بواقع ٥٥٠جنيه لكل عامل كإجمالي أجر علماً بأن اشتراك التأمين الاجتماعي المستحق على كل عامل ٦٠جنيه.

٢- قامت الشركة بشراء مستلزمات ومعدات مكتبية من أحد الموردين بمبلغ ٣٣٠٠جنيه شاملة ضريبة المبيعات بفئة ١٠%.

٣- قامت الشركة بتوقيع عقد مع أحد المقاولين لإنشاء مبنى إداري لمكاتب الشركة بقيمة تعاقدية قدرها ٥مليون جنيه وبلغت عدد صفحات العقد ١٢صفحة.

المطلوب: تحديد مدى خضوع المعاملات السابقة لضريبة الدمغة مع بيان نوعها ومن يتحمل عبئها وحساب تلك الضريبة. هذا مع العلم أن أسعار الضريبة كان كالتالي:

١- ضريبة الدمغة النسبية طبقاً للمادة ٧٩ من القانون ١١١ سنة ١٩٨٠:

- ٥٠ جنيه الأولى ------------------ -- معفاة.

- أكثر من ٥٠ وحتى ٢٥٠ --------------- ٦ في الألف

- أكثر من ٢٥٠ وحتى ٥٠٠ -------------- ٦,٥في الألف

- أكثر من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠ -------------- ٧ في الألف

- أكثر من ١٠٠٠ وحتى ٥٠٠٠ ------------ ٧,٥في الألف

٢- ضريبة الدمغة على العقود ٩٠ قرش.

الحـل

١- أجور ومرتبات العاملين بأحد شركات القطاع العام:

تخضع لضريبة الدمغة النسبية وفقاً لأحكام المادة ٧٩ ويخضع أجر العامل بعد استبعاد اشتراكات وأقساط التأمين المستحقة عليه وتحسب الضريبة كالتالي:

الأجر بعد استبعاد التأمينات = ٥٥٠ – ٦٠ = ٤٩٠ جنيه

يقع في الطبقة أزيد من ٢٥٠ جنيه إلى ٥٠٠جنيه.

∴ يكون سعر الضريبة الدمغة ٦,٥ في الألف.

يعفي ٥٠ جنيه

الباقي ٤٤٠ جنيه × ٦,٥% = ٢,٨٦ جنيه.

تقرب لأقرب خمسة قروش فتكون ضريبة الدمغة عن أجر العامل بالشركة ٢,٩٠ جنيه، ويتحملها العامل.

٢ – مشتريات شركة القطاع العام من أحد الموردين:

لا تسري عليها ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية لأنها ليست صرفيات حكومية.

٣ – العقد الموقع بين الشركة وأحد المقاولين:

تخضع صفحات العقد لضريبة دمغة نوعية بواقع ٩٠ قرش عن كل صفحة من صفحات العقد، وتتعدد الضريبة بتعدد نسخ العقد ويتحمل كل طرف الضريبة الخاصة بنسخه.

∴ ضريبة الدمغة النوعية على النسخة الواحدة من العقد = ١٢ صفحة × ٩٠ قرش = ١٠,٨جنيه.

الحالة الثامنة :

أختر الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابات لكل عبارة من العبارات التالية ، وذلك بكتابة رقم العبارة في كراسة الإجابة وضع أمامها حرف الإجابة الصحيحة :

١ ـ كانت مبيعات أحد التجار من المستلزمات المكتبية لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٣٨٥٠٠ جنيه شاملة ضريبة مبيعات بفئة ١٠% ، فإذا كانت ضريبة الدمغة المفروضة بالمادة ٨٠ من قانون ضريبة الدمغة تستحق على المبالغ التي تبلغ ١٠ آلاف جنيه بفئة ١,٦% ، وعلى ما يتجاوز هذا المبلغ بفئة ٦.% ، فإن ضريبة الدمغة العادية والاضافية على هذه الصفقة تكون :

أ ـ ٦٤٠ جنيه ب ـ ٩٢٤ جنيه ج ـ ١٠٠٢,٤ جنيه د ـ ١٢٣٦,٨ جنيه

٢ ـ تم إبرام عقد بيع عقار مملوك لأثنين من الورثة ، لأحد المشتريين ، وتم تحرير العقد من نسختين ، على أن يكون للمشتري نسخة والنسخة الثانية للبائعان ، فإذا كانت ضريبة الدمغة على العقود تستحق على أساس ٩٠ قرش على كل ورقة من أوراق العقد ، وكان عدد صفحات العقد ١٠ صفحات فإن ضريبة الدمغة على هذا العقد تكون :

أ ـ ٩ جنيه ب ـ ١٨ جنيه ج ـ ٢٧ جنيه د ـ ٣٦ جنيه

٣ ـ كانت البيانات المستخرجة من دفاتر أحد البنوك عن التسهيلات الائتمانية والسلف والقروض التي منحها البنك عن الفترة إبريل / يونيو توضح أن الرصيد في بداية الفترة ٧٢ مليون جنيه ، ومنح خلال الفترة تسهيلات وقروض ٤٦ مليون جنيه ، وكانت تسديدات عملاء البنك خلال الفترة ١٨ مليون جنيه ، فإذا كانت ضريبة الدمغة تستحق بواقع ٤ في الألف عن السنة ، فإن الضريبة المستحقة عن هذه الأرصدة والتي يتحملها عملاء البنك ، عن الفترة إبريل / يونيو ، تكون :

أ ـ ١٠٠ ألف جنيه ب ـ ٤٠٠ ألف جنيه ج ـ ٢٠٠ ألف جنيه د ـ ٥٠ ألف جنيه

٤ ـ تعتبر الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة هي :

أ ـ إصدار الفاتورة . ب ـ تحرير المحررات

ج ـ استعمال المحرر في عمل ينتج أثر قانوني د ـ التحرير والاستعمال

الحل

رقم العبارة	حرف الإجابة الصحيحة
١	د
٢	ب
٣	ج
٤	د

ملاحـــــق
الجزء الثاني

الملحق(١) ضريبة المبيعات

دفتر المشتريات لنظام التجزئة رقم (١)

م	التاريخ	اسم المورد	رقم الفاتورة (مستند الشراء)	وصف السلعة	سلع تخضع لفئة %	
					القيمة	الضريبة
إجمالي نهاية الشهر						

دفتر المبيعات لنظام التجزئة رقم (١)

تاريخ البيع	إجمالي المتحصلات الخاضعة لفئة %	الضريبة المستحقة
١ / ٧		
إجمالي نهاية الشهر		

دفتر المشتريات لنظام التجزئة رقم (٢)

م	التاريخ	اسم المورد	رقم الفاتورة (مستندالشراء)	وصف السلعة	سلع تخضع لفئة %		الضريبة الغير قابلة للخصم		
					القيمة	الضريبة	سلع معفاه	سلع جدول (١)	المشتريات بدون فواتير ضريبية
إجمالي نهاية الشهر									

دفتر المبيعات لنظام التجزئة رقم (٢)

تاريخ البيع	إجمالي المتحصلات	الضريبة المستحقة في نهاية الشهر
١ / ٧		
إجمالي نهاية الشهر		

دفتر المشتريات لنظام التجزئة رقم (٣)

م	التاريخ	إسم المورد	رقم الفاتورة (مستند الشراء)	وصف السلعة	سلع تخضع لفئة %						قيمة المشتريات		
					%		%		%				
					القيمة	الضريبة	القيمة	الضريبة	القيمة	الضريبة	سلع معفاه	سلع جدول (١)	سلع غير خاضعة
إجمالي نهاية الشهر													

دفتر المبيعات لنظام التجزئة رقم (٣)

تاريخ البيع	إجمالي المتحصلات	الضريبة المستحقة في نهاية الشهر
١ / ٧		
إجمالي نهاية الشهر		

نموذج (١ ض. ع. م)

جمهوريةمصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

طلب تسجيل

(طبقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات لسنة ١٩٩١)

الرجاء قراءة الدليل قبل ملء الاستمارة

(١) الاسم: -----------------------------------

(٢) الاسم التجاري: ---------------------------------

(٣) الشكل القانوني: ------------------------------

(٤) العنوان: -------------------------------------

(٥) رقم التليفون: ---------------

(٦) العنوان البريدي: -------------------------------

(٧) عدد الفروع: -------------

(٨) النشاط الرئيسي: ---

(٩) رقم الترخيص: ---------------- تاريخ الإصدار: --------------

(١٠) إجمالي قيمة المبيعات خلال الفترة من: / / ٢٠٠م ---------- جنيه

(١١) مستورد : ------- مصدر: ------- رقم التسجيل لدى الجمارك: ---------

إقرار

أقر أنا: --------------- بأن جميع البيانات المذكورة عالية صحيحة وتحت مسئوليتي.

التاريخ: / / ٢٠٠م الصفة: ---------- التوقيع: ------------

للاستخدام الرسمي:

تاريخ التسجيل: / / ٢٠٠م حالة التسجيل: ------ وجوبي: ---- جوازي: -----

خاص ---- رقم التسجيل: ---------

الكود المحلي: ---------- كود النشاط: -------- كود الشكل القانوني: -------

التوقيع : ------------ التاريخ: / / ٢٠٠م.

نموذج (٢ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: --------------

العنوان: ----------------------------- الاسم: ------------------

----------------------------- العنوان: -----------------

رقم التليفون: -----------------

التاريخ: ----------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

استيفاء طلب تسجيل

حتى يتسنى قبول الطلب المقدم منكم بتاريخ: / / ٢٠٠م للتسجيل يلزم استيفاء البيانات الموضحة (أمام المربع الذي به علامة) وإعادة الطلب إلى المأمورية الموضحة أعلاه.

☐ نرجو إرسال صورة من العقد لشركات الأشخاص وصورة قرار التأسيس لغيرها.

☐ النشاط الرئيسي.

☐ إجمالي قيمة المبيعات خلال الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م

---------- جنيه

☐ عدد الفروع ☐ نرجو إرفاق بيان بأسماء الفروع وعناوينها ونشاطها

☐ رقم الترخيص بمزاولة النشاط ☐ تاريخ إصداره: / / ٢٠٠م

إقرار

أقر أنا/ ----------------- الموقع أدناه بأن البيانات المذكورة في هذا النموذج صحيحة ومستوفاة.

التاريخ: / / ٢٠٠م التوقيع: ------------------

نذكركم أن عدم التسجيل حتى يوم: / / يعرضكم للعقوبات الواردة بقانون الضريبة العامة على المبيعات.

رئيس المأمورية

نموذج (٣ ض. ع. م)

جمهوريةمصر العربية

وزارة المالية
مصلحة الضرائب على المبيعات

الضريبة العامة على المبيعات

شهادة تسجيل

هذه شهادة منا بأن: ---------------- رقم التسجيل ------------

قد تم تسجيله وفقاً لنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات.

وذلك اعتباراً من : / / ٢٠٠م

رئيس
مصلحة الضرائب على المبيعات

نموذج (٤ ض. ع. م)

جمهوريةمصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ----------------------

---------------------- العنوان: ----------------------

رقم التليفون: ------------------ ----------------------

التاريخ: ---------------------

إخطار بالتسجيل

نخطركم أنه تم تسجيلكم اعتباراً من: / / ٢٠٠م تحت رقم: - - ١٠٠

هذا الرقم يجب وضعه في كافة مراسلاتكم مع مصلحة الضرائب على المبيعات وعلى فواتيركم الضريبية التي تصدرونها.

ونرسل رفق هذا شهادة التسجيل الخاصة بكم لوضعها في مكان ظاهر بمقر النشاط الرئيسي لتكون تحت نظر الجمهور طوال الوقت. أما النسخ الأخرى لهذه الشهادة فيتم وضعها في مكان ظاهر أمام الجمهور بالفروع التابعة لكم.

وطبقاً للمادة (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يلزم ان تتقدم بإقرارك كل شهر إلى المأمورية المختصة الموضحة أعلاه. وفي حالة طلب أية مشورة أو استفسار عن أي أمر يتعلق بتطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات نرجو الاتصال بالمأمورية الموضحة أعلاه.

رئيس المأمورية

نموذج (٥ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ----------------------- الاسم: ----------------------

----------------------- العنوان: ---------------------

رقم التليفون: ------------------ ----------------------

التاريخ: ---------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار بإلغاء التسجيل

نفيدكم بأنه تقرر إلغاء تسجيلكم اعتباراً من: / / ٢٠٠م ويلزم القيام بالآتي:

(١) تقديم الإقرار الضريبي عن الفترة من : / / ٢٠٠م حتى: / / ٢٠٠م

(٢) سداد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة.

(٣) عدم تقديم إقرارات بعد تاريخ: / / ٢٠٠م.

(٤) إعادة شهادة التسجيل التي استخرجت لكم.

وبذلك يكون قد تم إلغاء تسجيلكم.

وعليكم مراعاة ما يلي:

(أ) إخطار المصلحة عند انطباق شروط التسجيل عليكم مستقبلاً.

(ب) عدم تحميل مبيعاتكم بالضريبة العامة على المبيعات أو إصدار أية فواتير ضريبية تتعلق بالضريبة العامة على المبيعات عن أية سلع أو خدمات تقومون بها.

(ج) عدم إظهار رقم التسجيل على أية فواتير تصدرونها.

(د) الاحتفاظ بهذا الإخطار وجميع الدفاتر والسجلات وصور الفواتير الخاصة بالضريبة العامة على المبيعات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ إلغاء تسجيلكم.

والمصلحة تحتفظ بحقها في اتخاذ كافة الإجراءات القانونية في حالة عدم الالتزام بما تقدم.

رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

نموذج (٦ ض. ع. م)

الضريبة العامة على المبيعات

تعديل حالة

الاسم: ---------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

التعديلات المطلوب إثباتها

الاسم: --

الاسم التجاري: ----------------------------------

الشكل القانوني: --------------------------------

العنوان: ------------------------------ رقم التليفون: -------

العنوان البريدي: ------------------------ عدد الفروع: -------

----

النشاط الرئيسي: ------------------------

رقم الترخيص: ------------------ تاريخ الإصدار: / / ٢٠٠م

مستورد: ----- مصدر: ------ رقم التسجيل لدى الجمارك: -------------

الكود المحلي: ---------- كود النشاط: --------- كود الشكل القانوني: ------

إعداد: ------------------ التاريخ: ----------

المصدر: -----------------------------------

توقيع المختص: -------------

إدارة الحاسب الآلي

الملقب: ---------

نموذج (١٠ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

إقرار

الضريبة العامة على المبيعات

الاسم: ------------------

العنوان: ----------------

الراسل: ----------------

رقم التسجيل: ☐☐☐ ☐☐☐ الفترة ☐☐ ☐☐ لة ☐☐ ☐☐

المبيعات

		القيمة			الضريبة
محلي	١			٢	
صادرات	٣		فئة ضريبية واحدة		☐
إعفاءات	٤		فئات ضريبية متعددة		☐

المشتريات القابلة للخصم

		القيمة			الضريبة
محلية	٥			٦	
مستوردة	٧			٨	
			إجمالي الضريبة المخصومة	٩	

الضريبة المستحقة	١٠	

إقرار أقر أن البيانات عالية صحيحة وتحت مسئوليتي

الاسم: ------------------ الصفة: ----------------

التوقيع ---------------- التاريخ: / /

نموذج (١١ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ----------------------   الاسم: ----------------------

-----------------------   العنوان: --------------------

رقم التليفون: ------------------   ----------------------

التاريخ: ----------------------   رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار

استكمال إقرار الضريبة العامة على المبيعات

بالإشارة إلى الإقرار المقدم منكم عن الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م والمسلم للمأمورية بتاريخ: / / ٢٠٠م اتضح عدم استكمال البيانات المطلوبة في البنود الموضحة بصورة إقراركم والمرفقة بكتابنا هذا.

برجاء ملء الصورة المرفقة وإعادتها إلينا بعد استيفائها وتوقيعها على أن تصلنا بأسرع ما يمكن. علماً بأن تأخيركم سوف يترتب عليه تحميلكم أعباء مالية إضافية.

رئيس المأمورية

إقرار

أقر أنا: --------------------- بصفتي: ------------------

بأن البيانات التي تم إضافتها بصورة الإقرار صحيحة، وتعبر عن حقيقة ما هو مدون بالسجلات والدفاتر الخاصة بالمنشأة. وهذا إقرار مني بذلك.

التوقيع: ------------   التاريخ: / / ٢٠٠م

نموذج (١٢ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ----------------------

---------------------- العنوان: ---------------------

رقم التليفون: ----------------- ----------------------

التاريخ: --------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار

عدم وصول إقرار الضريبة العامة على المبيعات

إقراركم عن الضريبة العامة على المبيعات عن الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م.

برجاء إرسال إقراركم المستوفي مصحوباً بالضريبة المستحقة إلى العنوان الموضح أعلاه فوراً. وعدم الالتزام بهذا يعرضكم للعقوبات المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات لعام ١٩٩١م.

رئيس المأمورية

نموذج (١٣ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ---------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ---------------------

---------------------- العنوان: --------------------

رقم التليفون: ----------------- --------------------

التاريخ: -------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار سداد

تهدي مصلحة الضرائب على المبيعات خالص تحياتها لسيادتكم وتود الإحاطة أنه بناء على إقراركم المقدم عن الفترة من:

/ / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م.

رجاء سداد المبالغ الآتي بيانها:

ضريبة المبيعات	
ضريبة إضافية	
جملة	

وذلك بالإضافة إلى ضريبة إضافية بواقع ٠,٠٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار حتى تاريخ السداد بالكامل.

وتأسف المصلحة أنه في حالة عدم السداد فسوف تتخذ الإجراءات القانونية للتحصيل.

مع خالص تحيات

مصلحة الضرائب على المبيعات

رئيس المأمورية

نرجو تقديم هذا الإخطار عند السداد للمأمورية الموضحة عالية

نموذج (١٤ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ---------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ---------------------

---------------------- العنوان: --------------------

رقم التليفون: ----------------- --------------------

التاريخ: -------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار

بتقدير الضريبة العامة على المبيعات
طبقاً للقانون رقم ( ) لسنة ٢٠٠م
في حالة عدم تقديم إقرار

تهدي مصلحة الضرائب على المبيعات خالص تحياتها لسيادتكم وتود الإحاطة بأنه لم صلنا إقراركم عن الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م فإنه يستحق للمصلحة المبالغ التالية:

ضريبة مبيعات مقدارها: --

ضريبة إضافية: --

الجملة : --

لذا يلزم سداد هذه المبالغ وذلك بالإضافة إلى ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٠,٠٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار وحتى تاريخ السداد بالكامل. علماً بأن سداد المبالغ المستحقة عالية لا يعفيكم من الالتزام بتقديم الإقرار.

رجاء مراعاة أن عدم تقديم الإقرار عن الفترة المبينة يعرضكم للعقوبات المقررة بالقانون.

وتأمل مصلحة الضرائب على المبيعات في تعاونكم الكامل حرصاً على مزيد من العلاقات الودية معكم وسلامة أداء مستحقات الدولة.

ونتمنى لكم كل توفيق وازدهار

مع خالص تحيات
مصلحة الضرائب على المبيعات

رئيس المأمورية

نرجو تقديم هذا الإخطار عند السداد للمأمورية الموضحة عالية

نموذج (١٥ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ---------------------

---------------------- العنوان: --------------------

رقم التليفون: ----------------- --------------------

التاريخ: -------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار

بتعديل / تصحيح إقرار الضريبة العامة على المبيعات

الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م

جنيه

الضريبة من واقع إقراركم: ----------

التعديلات وفقاً لما أجرته المصلحة:

________________ ________________

________________ ________________

________________ ________________

الضريبة المقدرة الآن: ________________

الضريبة المدفوعة/ المطلوب ردها ________________

الضريبة المستحقة ________________

ضريبة إضافية بواقع ٠,٠٥% عن كل أسبوع أو جزء منه ---------------

الإجمالي الواجب الأداء الآن: ________________

برجاء التفضل بسداد الضريبة الواجب أداؤها وسوف تزاد الضريبة بواقع ٠,٠٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار وحتى يتم السداد. وفي حالة عدم السداد سوف تضطر المصلحة آسفة لاتخاذ الإجراءات القانونية للتحصيل.

رئيس المأمورية

نرجو تقديم هذا الإخطار عند السداد للمأمورية الموضحة عالية

ملحوظة: يحق لكم التظلم من هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ هذا الإخطار

نموذج (١٦ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

مأمورية ضرائب: ----------------

العنوان: ---------------------- الاسم: ---------------------

---------------------- العنوان: --------------------

رقم التليفون: ------------------ ---------------------

التاريخ: -------------------- رقم التسجيل: - - ١٠٠

إخطار
الضريبة الإضافية

تهدي مصلحة الضرائب على المبيعات تحياتها إلى سيادتكم وتتمنى لكم كل توفيق.

ونخطركم بأنه قد تأخر سداد مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وهو: ----------

والمستحقة عن الفترة من: / / ٢٠٠م إلى: / / ٢٠٠م.

لذلك استحقت ضريبة إضافية مقدارها: ---------------

علماً بأنه في حالة عدم قيامكم بسداد هذه المبالغ فوراً فسوف تضطر المصلحة آسفة لاتخاذ الإجراءات القانونية للتحصيل.

مع تحيات

مصلحة الضرائب على المبيعات

رئيس المأمورية

نموذج (١٠٠ ض. ع. م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب على المبيعات

إقرار

بالضريبة على سلع الجدول رقم (١) المرفق بقانون

الضريبة العامة على المبيعات

الاسم: ----------------------

العنوان: ---------------------

الراسل: ---------------------

رقم التسجيل: ------------ ------------ الفترة: ------------ نهاية المهلة: ---------

المبيعات

فئة الضريبة	السلعة	كمية السلع	قيمة السلع	الضريبة
صفر				
إعفاء				
إجمالي الضريبة المستحقة				

إقرار: **أقر أن البيانات عالية صحيحة وتحت مسئوليتي**

الاسم : -------------------- الصفة: --------------------

التوقيع: ------------------- التاريخ: / /

للاستفسار:الاتصال بالخدمة الصوتية بالمصلحة ت (٤٠٥٠٥٣٥ / ٤٠٥٠٥٣)

جـدول رقـم (١)

م	الصنـــــف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
١	شاى:		مليم جنيه		مليم جنيه
	(أ) الشاى الحر (جمهورية)	الطن الصافي	٧٦٦,٢٦٢	الطن الصافي	٧٦٦,٢٦٢
	(ب) شاى موزع بالبطاقات التموينية	الطن الصافي	١٤٤,٧٥٦	الطن الصافي	١٤٤,٧٥٦
	(ج) شاى مستورد معبأ عادي	الطن الصافي	١٠٥١,٢٦٢	الطن الصافي	١٠٥١,٢٦٢
	(د) شاى مستورد معبأ فاخر	الطن الصافي	١١٦٦,٦٦٢	الطن الصافي	١١٦٦,٦٦٢
	(هـ) غيره	الطن الصافي	١١٦٦,٦٦٢	الطن الصافي	١١٦٦,٦٦٢
٢	سكر بنجر (شوندر) وسكر قصب جامدين، أنواع سكر أخرى جامدة، سوائل سكرية (كثيفة) لاتحتوى على مواد معطرة أو ملونة إضافية:				
	(أ) منصرف بالبطاقات التموينية	الطن الصافي	٤٣,٦٠٠	الطن الصافي	٤٣,٦٠٠
	(ب) السكر الحر:				
	١ - سكر ناعم	الطن الصافي	٥٥,٦٠٠	الطن الصافي	٥٥,٦٠٠
	٢ - سكر ماكينة	الطن الصافي	٥٧,٦٠٠	الطن الصافي	٥٧,٦٠٠
	٣ - سكر أقماع	الطن الصافي	٥٨,٦٠٠	الطن الصافي	٥٨,٦٠٠
	٤ – غيره	الطن الصافي	٥٨,٦٠٠	الطن الصافي	٥٨,٦٠٠

م	الصنـــــف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٣	مياه غازية صودا أو مياه غازية معطرة ومحلاه أو غير محلاه معبأة في زجاجات أو أوعية أخرى:(*)				
	(أ) المستورد	القيمة	%٣٢,٥		
	(ب) المحلي:				
	١ - سعة الزجاجة أو العبوة أقل من ٢٥٠سم٣			القيمة	%٥٠
	٢ - سعة الزجاجة أو العبوة من جج٢٥٠سم٣ فأكثر			القيمة	%٦٠

(*) (١) العبوة التي ترد للمصنع تحسب ضمن عناصر القيمة التي تتخذ أساساً لفرض الضريبة وفقاً لنسب استهلاك تحدد بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع
الوزير المختص.
أما العبوة التي لاترد فتحسب قيمتها ضمن عناصر القيمة التي تتخذ أساساً لفرض الضريبة.
(٢) تسرى ذات القيمة على المياه الغازية المنتجة بالمحلات العامة بنظام الخلط (البوستمايكس) وتحصل الضريبة مسبقاً من الشركات المنتجة للشربات المستخدم فجي هذا النظام على أساس ما ينتج من كميات مياه غازية يتم تحديدها وفقاً للمعايير التي تضعها الجهات الفنية المختصة، ويصدر وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص قوائم بتحديد أسعار المنتج من المياه الغازية تتخذ أساساً لربط الضريبة.

تابع جـدول رقـم (١)

م	الصنــــــف	الضريبه على المستورد		الضريبه على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئه الضريبه	وحدة التحصيل	فئه الضريبه
٤	الجعه (البيرة) ١ - الكحوليه.	القيمه	٢٠٠% بحد أدنى ٤٠٠ج عن الهيكتولتر	القيمه	٢٠٠% بحد أدنى ٤٠٠ج عن الهيكتولتر
	٢ - غير الكحوليه	القيمه		القيمه	
٥	تبغ:(*) (أ) تبغ خام او غير مصنوع، وفضلاته: ١ – تمباك	القيمه	١٠٠% بحد أدنى ٤٠ج عن الكيلو جرام صافي		
	٢ - غيره (١) ، (٢)	القيمه	٧٥% بحد أدنى ١٦ج عن الكيلو جرام صافي		

م	الصنــــــف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
	(ب) تبغ مصنوع، وخلاصات وأرواح تبغ: ١ - سيجار، وتبغ الغليون، ومكبوس	القيمة	٢٠٠% بحد أدنى ٥٠ج لكل كجم مصنع	القيمة	٢٠٠% بحد أدنى ٥٠ج لكل كجم مصنع
	٢ - سيجار توسكاني (السيجار المستخدم في صناعته الأدخنة السوداء، المسواه بالنار)	القيمة	٢٠٠% بحد أدنى ٣٥ج لكل كجم مصنع	القيمة	٢٠٠% بحد أدنى ٣٥ج لكل كجم مصنع
	٣ - سجاير	لكل ٢٠ سيجارة والعبوات الأخرى بذات النسبة	٥٠% من سعر البيع للمستهلك بالاضافة إلى ٢٢٥ قرش للعبوة التي لا يزيد سعر البيع النهائي عن ١٠جنيهات. ٣٢٥ قرش للعبوة التي يزيد سعر بيعها للمستهلك النهائي عن ١٠ جنيهات ولا تتجاوز ١٦ جنيه. ٤٢٥ قرش للعبوة التي يزيد سعر بيعها للمستهلك النهائي عن ١٦ حنيه.	لكل ٢٠سيجارة والعبوات الأخرى بذات النسبة	٥٠% من سعر البيع للمستهلك بالاضافة إلى ٢٢٥ قرش للعبوة التي لا يزيد سعر البيع النهائي عن ١٠جنيهات. ٣٢٥ قرش للعبوة التي يزيد سعر بيعها للمستهلك النهائي عن ١٠ جنيهات ولا تتجاوز ١٦ جنيه. ٤٢٥ قرش للعبوة التي يزيد سعر بيعها للمستهلك النهائي عن ١٦ حنيه

(*) (١) يلتزم المستورد بإخطار المصلحة ببيان الجهات التي تم بيع التبغ إليها أو كيفية التصرف في كميات التبغ المستوردة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع.
(٢) تخصم الضريبة المحصلة عن هذا الصنف في حالة دخوله في منتج محلي من الضريبة المستحقة على هذا المنتج المحلي الذي يدخل الصنف في تكوينة.

تابع جدول رقم (١)

م	الصنف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
	٤ - المعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط	القيمة	٥٠% بحد أدنى ١٦ج عن كل كيلوم جرام صافي من الدخان الخام الداخل في صناعتها.	القيمة	٥٠% بحد أدنى ١٦ج عن كل كيلو جرام صافي من الدخان الخام الداخل في صناعتها.
	٥ - خلاصات وأرواح تبغ	القيمة	٥٠%	القيمة	٥٠%

تابع جدول رقم (١)

م	الصنف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
	٦ – غيرها	القيمة	٥٠% بحد أدنى ١٦ج عن كل كيلوم جرام صافي من الدخان الخام الداخل في صناعتها.	القيمة	٥٠% بحد أدنى ١٦ج عن كل كيلو جرام صافي من الدخان الخام الداخل في صناعتها.
٦	منتجات النفط:				
	(أ) بنزين:		مليمجـ		مليمجـ
	١ – ممتاز	الطن	٤٣,٣٥٠	الطن	٢٨٠,٠٠٠
	٢ – عادي	الطن	٤٣,٣٥٠	الطن	٢٥٠,٠٠٠
	(ب) أرواح بيضاء (هوايتسبيريت)	الطن	١,٧٥٠	الطن	١,٧٥٠
	(ج) كيروسين	اللتر	٠,٠١٠	اللتر	٠,٠١٠
	(د) غاز أويل (سولار)	اللتر	٠,٠١٠	اللتر	٠,٠١٠
	(هـ) ديزل أويل	اللتر	٠,٠٠٨	اللتر	٠,٠٠٨
	(و) فويل أويل (مازوت)	الطن	٠,٥٠٠	الطن	٠,٥٠٠
	(ز) زيوت تشحيم	الطن	١١,٠٠٠	الطن	١١,٠٠٠
	(ح) محضرات تشحيم (شحومات معدنية أساسها الزيت)	الطن	٩,٠٠٠	الطن	٩,٠٠٠

تابع جدول رقم (١)

م	الصنـــــف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٧	(أ) كحول إيثيلي نقي غير محول مهما بلغت درجته الكحولية(*) (ب) كحول محول من أى درجة للوقود (ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف إختماره بإضافة الكحول (بما في ذلك المستلا) وفرموت وانبذاه أخرى، ومشروبات مخمرة. (د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محلاه، ومعطره، مشروبات كحولية أخرى، محضرات كحولية مركبة، مقطرات طبيعية.	اللتر الصرف اللتر السائل القيمة	مليمجــ ٧,٥٠٠ ٠,١٥٠ ١٥٠% بحد أدنى ١٥ج عن اللتر السائل	اللتر الصرف اللتر السائل القيمة	مليمجــ ٧,٥٠٠ ٠,١٥٠ ١٥٠% بحد أدنى ١٥ج عن اللتر السائل
٨	الأدوية عدا ما يصدر بإعفائة قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الصحة.	القيمة	١,٦٢٥%	القيمة	٥%

(*) يلتزم المستورد والمنتج ببيان الجهات التي تم البيع لها أو كيفية التصرف في الكميات المبيعة، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع.

تابع جدول رقم (١)

م	الصنف	الضريبة على المستورد		الضريبة على المنتج المحلي	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
			مليمجـ		مليمجـ
٩	المقاعد ذات عجل آلية الحركة وأجزاؤها وقطعها المنفصلة وغيرها من أعضاء الجسم الصناعية وأجهزة تسجيل السمع للصم وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة.		إعفاء		إعفاء
١٠	زيوت نباتية (غير المدعمة) للطعام ثابتة، سائلة، أو جامدة أو منقاة أو مكررة.	الطن الصافي	٣٧,٤٠٠	الطن الصافي	٣٧,٤٠٠
١١	زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة جزئياً أو كلياً أو مجمدة أو منقاه بأى طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك.	الطن الصافي	٤٠,٠٠٠	الطن الصافي	٤٠,٠٠٠
١٢	أسمنت مائي بكافة أنواعه بما في ذلك الأسمنت المكتل غير المطحون (كلنكر) وإن كان ملوناً.	الطن	١,٤٠٠	الطن	٢,٥٠٠

جدول رقم (٢)
الخدمات الخاضعة للضريبة على المبيعات
وفقاً لأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٤م

م	نـــوع الخدمـــة	وحدة التحصيل	فئة الفاتورة
١	خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها.	قيمة الفاتورة	١٠%
٢	خدمات شركات النقل السياحي	قيمة الفاتورة	١٠%
٣	خدمات التلكس والفاكس	قيمة الفاتورة	١٠%
٤	النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد)	قيمة التذكرة	٥%
٥	خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء	قيمة الخدمة	١٠%
٦	خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء	قيمة الخدمة	١٠%
٧	خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.	قيمة العقد	٥%
٨	خدمات التليفون الثابت والتلغراف المحلي (للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيره) عدا التليفون المحمول	قيمة الفاتورة	٥%

تابع جدول رقم (٢)

م	نـــوع الخدمـــة	وحدة التحصيل	فئة الفاتورة
٩	خدمات الاتصالات الأخرى: أ - خدمات الاتصالات المحلية أو الدولية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيرها من النظم المتبعة في التحصيل. ب - خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف الدولي ونقل المعلومات والمكالمات التليفونية الدولية عن طريق التليفون الثابت.	قيمة الفاتورة	١٥% ١٠%
١٠	خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها)	قيمة الفاتورة	١٠%
١١	خدمات التشغيل للغير.	قيمة الخدمة	١٠%
١٢	خدمات تأجير السيارات الملاكي	القيمة	١٠%
١٣	خدمات البريد السريع	القيمة	١٠%
١٤	خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة	القيمة	١٠%
١٥	خدمات استخدام الطرق	قيمة الرسم	١٠% بحد أدنى ٢٥قرش
١٦	خدمة الوساطة لبيع العقارات	قيمة الخدمة	١٠%
١٧	خدمة الوساطة لبيع السيارات	قيمة الخدمة	١٠%

ملحق (٢)ضريبة الدمغة

نموذج رقم (١) ضريبة الدمغة محضر إطلاع

مصلحة الضرائب
مأمورية ضرائب : -----------
ملف رقم : ----------------
النشاط : -----------------
إنه فى يوم: ---------------
بمعرفتى أنا: ---------------

وبصفتى من مـأمورى الضبط القضائى طبقاً لأحكـام القـانون رقـم ١١١ لسـنة ١٩٨٠ بإصدار قـانون ضريبة الدمغة.

إنتقلت إلى مقر نشاط الممول: ---------------------------
وعنوانه : ---------------------------------------
ونشاطه : ---------------------------------------

وقد إطلعت على المحررات والمستندات وغيرها مما يخضع لضريبة الدمغة وفقاً لأحكام قانون الضريبة سـالفة الذكر، للتحقق من أداء الضريبة المستحقة.

وقد تم الإطلاع على مايلى:

١ - -------------------------
٢ - -------------------------
٣ - -------------------------

هذا وأسفر الإطلاع عن وجود المخالفات التالية:

١ - -------------------------
٢ - -------------------------
٣ - -------------------------

وقد تحرر هذا المحضر إثباتاً للإطلاع الذى إنتهى اليوم.

تحريراً فى: / / ١٩م.

مأمور الضرائب

نموذج رقم (٢) ضريبة الدمغة

إخطار بتقدير قيمة التعامل

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : -----------

ملف رقم : ----------------

السيد: --------------------

تحية طيبه وبعد،،،

طبقاً لمحضر الإطلاع الذى تم على المحررات الخاصة بنشاطكم بتاريخ: / / ١٩ وتنفيذاً لحكم المادة ٦ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة.

نبين فيما يلى تقدير المأمورية لقيمة التعامل الذى تضمنته المحررات سالفة الذكر.

وإذا كان لكم أية ملاحظات على ذلك التقدير، فنرجو موافاة المأمورية بها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمكم لهذا الإخطار وإلا أصبح الربط نهائياً.

الوعاء	قيمة التعامل	الضريبة المستحقة

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

مأمور الضرائب **المراجع** **المراقب العام**

تحريراً فى: / / ١٩.

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : -----------

ملف رقم : ----------------

نموذج رقم (٣) ضريبة الدمغة

إخطار بتحديد قيمة الضرائب غير المؤداة

السيد: --------------------

تحية طيبه وبعد،،،

طبقاً لمحضر الإطلاع الذى تم على المحررات الخاصة وغيرها من الأوعية الخاضعة لضريبة الدمغة والخاصة بنشاطكم.

وتنفيذ لحكم المادة (١٠) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة. نبين فيما يلى الأوعية التى لم تؤد عنها الضريبة المستحقة، ومقدار هذه الضريبة وذلك عن : المدة من [ ] إلى [ ]، وإذا كان لك أية ملاحظات على وجهة نظر المأمورية، فنرجو موافاتنا بها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمكم لهذا الإخطار وإلا أصبح الربط نهائياً.

الوعاء	قيمة التعامل	الضريبة المستحقة

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

مأمور الضرائب **المراجع** **المراقب العام**

تحريراً فى: / / ١٩.

نموذج رقم (٤) ضريبة الدمغة

إخطار بتقدير قيمة الضرائب فى حالة الإمتناع عن تقديم الأوعية

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : -----------

ملف رقم : ---------------

النشاط: -----------------

السيد: ------------------

تحية طيبه وبعد،،،

تنفيذاً لحكم المادتين (١٠، ٢٩) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة.

ونظراًالامتناعكم عن تقديم المستندات وغيرها من أوعية الضرائب للإطلاع والتحقيق من تنفيذ أحكام الضريبة سالف الذكر.

مليم جنيــه

لذلك قدرت الضريبة المستحقة على نشاطكم بمبلغ وذلك عن المدة من

[ ] إلى [ ] وذلك على النحو التالى:

الوعاء	قيمة التعامل	الضريبة المستحقة

فنرجو سداد المبلغ المشار إليه خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسلمكم هذا الإخطار، وإذا كانت لكم أية ملاحظات على التقدير المشار إليه، فنرجو موافاتنا بها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمكم لهذا الإخطار وإلا اصبح الربط نهائياً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

مأمور الضرائب المراجع المراقب العام

تحريراً فى: / / ١٩.

نموذج رقم (٥) ضريبة الدمغة

إخطار بتقدير قيمة الضرائب فى حالة إتلاف المستندات قبل إنتهاء أجل التقادم

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : -----------

ملف رقم : ----------------

النشاط: ------------------

السيد: -------------------

تحية طيبه وبعد،،،

تنفيذاً لحكم المادة (١٠) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة.

ونظراً لإتلافكم المستندات الخاصة بنشاطكم قبل إنتهاء أجل التقادم المسقط لإستحقاق ضريبة الدمغة والمنصوص عليه فى المادة (٢٥) من قانون الضريبة سالف الذكر.

مليم جنيـه

لذلك قدرت الضريبة المستحقة على نشاطكم بمبلغ على النحو التالى:

الوعاء	قيمة التعامل	الضريبة المستحقة

فنرجو سداد المبلغ المشار إليه خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسلمكم هذا الإخطار، وإذا كانت لكم أية ملاحظات على التقدير المشار إليه، فنرجو موافاتنا بها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمكم لهذا الإخطار وإلا اصبح الربط نهائياً.

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

مأمور الضرائب المراجع المراقب العام

تحريراً فى: / / ١٩.

نموذج رقم (٦) ضريبة الدمغة

إخطار بقرار المأمورية بشأن تظلم الممول من تحديد/ تقدير قيمة الضريبة.

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : -----------

ملف رقم : ---------------

النشاط: -----------------

السيد: -------------------

تحية طيبه وبعد،،،

بالإشارة إلى خطابكم رقم: --------- المؤرخ: / / ١٩م والمبين به ملاحظاتكم عن تحديد/ تقدير المأمورية لضريبة الدمغة المستحقة عن نشاطكم عن المدة من [ ] إلى [ ].

نرجو الإحاطه بأنه قد بحث إعتراضكم وأسفر هذا البحث عما يلى:

الوعاء	قيمة التعامل	الضريبة المستحقة

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

مأمور الضرائب **المراجع** **المراقب العام**

تحريراً فى: / / ١٩.



فهرس الجزء الثاني